

LA NATURE JURIDIQUE DE LA CRÉANCE D'IMPOT

THÈSE POUR LE DOCTORAT EN DROIT

Présentée et soutenue le samedi 22 mai 1937

PAR

Pierre DAMERVALLE

JURY DE LA THÈSE :

Président	MM. JÈZE, professeur
Suffragants.	} HAMEL, professeur.
	} PIROU, professeur.

PARIS

LIBRAIRIE GÉNÉRALE DE DROIT ET DE JURISPRUDENCE

Ancienne Librairie Chevalier-Marescq et Cie et ancienne Librairie F. Pichon réunies

R. PICHON ET R. DURAND-AUZIAS, ADMINISTRATEURS

Librairie du Conseil d'Etat et de la Société de Législation comparée

20, RUE SOUFFLOT (5^e ARR^e)

1937

Tous droits réservés

THÈSE POUR LE DOCTORAT

« La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs ».

LA NATURE JURIDIQUE DE LA CRÉANCE D'IMPOT

THÈSE POUR LE DOCTORAT EN DROIT

Présentée et soutenue le samedi 22 mai 1937

PAR

Pierre DAMERVALLE

JURY DE LA THÈSE :

Président	MM. JEZE, professeur
Suffragants. . . .	} HAMEL, professeur.
	} PIROU, professeur.

PARIS

LIBRAIRIE GÉNÉRALE DE DROIT ET DE JURISPRUDENCE

Ancienne Librairie Chevalier-Marescq et Cie et ancienne Librairie F. Pichon réunies

R. PICHON ET R. DURAND-AUZIAS, ADMINISTRATEURS

Librairie du Conseil d'Etat et de la Société de Législation comparée

20, RUE SOUFFLOT (5^e ARR^e)

—
1937

Tous droits réservés

ABREVIATIONS

- Ann. Ind.* Annales des contributions indirectes.
D. Dalloz ; Jurisprudence générale.
D. H. Dalloz ; Recueil hebdomadaire de Jurisprudence.
J. E. Journal de l'Enregistrement.
R. E. Revue de l'Enregistrement.
Rec. Recueil des arrêts du Conseil d'Etat (Lebon chronolog.).
R. D. P. Revue de Droit public.
R. S. L. F. Revue de science et de législation financières.
S. Sirey. Recueil de Jurisprudence.



INTRODUCTION

INTÉRÊT D'UNE ÉTUDE DE LA NATURE JURIDIQUE DE LA
CRÉANCE D'IMPÔT. — LE PRINCIPE DE L'AUTONOMIE
DU DROIT FISCAL. — BIBLIOGRAPHIE GÉNÉRALE. —
MÉTHODE ET PLAN.

I

Le droit fiscal a pour objet *l'organisation du régime juridique de la créance d'impôt*. Il faut bien distinguer le droit financier de la science des finances. L'un et l'autre portent sur les mêmes problèmes. Mais, tandis que la science financière les étudie sous l'angle de la répartition des charges publiques, en droit fiscal l'impôt est envisagé uniquement en tant que *droit de créance* : comment la dette d'impôt prend-elle naissance ? Comment s'exécute-t-elle ? Quelles sont les conséquences juridiques de son inexécution ? Comment est organisé le contentieux de la dette d'impôt, etc... ?

A la base de toutes ces questions, nous trouvons donc la notion fondamentale d'obligation fiscale, de *créance d'impôt*. La détermination de la nature juridique de cette créance apparaît ainsi comme le premier problème à résoudre. Le droit fiscal ne peut se construire d'une manière cohérente et se développer que si l'on a, en premier lieu, procédé à une analyse du lien juridique qui unit le contribuable à l'administration fiscale.

Cette étude présente donc, tout d'abord, un intérêt *théorique*, qui consiste à situer la créance d'impôt dans l'ensemble des catégories juridiques en la com-

parant à d'autres droits de créance ou obligations légales.

Mais, outre cet intérêt de classification, elle a une *importance pratique* considérable. C'est sur la notion de créance d'impôt que repose, avons-nous dit, tout le droit fiscal. Cette notion devra donc être constamment présente à l'esprit du *juge* lorsqu'il s'agira pour lui de régler un point de droit concernant les rapports du contribuable et de l'administration fiscale.

Or, il est frappant de constater que très peu d'auteurs ont, jusqu'à présent, été tentés par cette analyse. La plupart d'entre eux examinent les problèmes juridiques d'une façon fragmentaire, au hasard des études financières. Pour reprendre la distinction précédemment faite, ils font de la *science des finances* et non pas du *droit financier*.

De son côté, la *jurisprudence*, statuant sur des questions d'espèce, et privée du fil directeur des principes juridiques, donne assez souvent des solutions contradictoires. Ce manque de cohésion n'a d'ailleurs rien de surprenant, de la part d'une discipline se construisant ainsi spontanément et de façon toute empirique. Un des exemples les plus remarquables est celui de la nature juridique des amendes fiscales ; l'hésitation des tribunaux entre l'idée de peine et celle de réparation civile résulte évidemment de l'absence d'une notion claire de la véritable nature de la créance d'impôt (1).

(1) Nous verrons cependant, lorsque nous serons arrivés au terme de notre étude, que cette jurisprudence en matière d'amendes fiscales est critiquable moins par les solutions qu'elle donne que

On voit ainsi quel intérêt présente, pour le développement du droit fiscal, la détermination des caractères propres de cette créance. *La notion de créance d'impôt a, en droit fiscal, la même importance que celle de peine en droit pénal ou de contrat dans le droit civil des obligations.*

II

Si l'on part de cette idée que la créance d'impôt ne doit pas être assimilée aux autres créances, mais qu'elle se présente, au contraire, avec une physionomie particulière, on arrive nécessairement à cette conclusion, que le droit fiscal lui-même ne ressemble pas aux autres branches du droit et obéit à des règles originales. En d'autres termes, *le droit fiscal est autonome*, et cette autonomie résulte directement de la singularité de la créance d'impôt.

Exposée et défendue par le professeur Trotabas (2), la théorie de l'autonomie du droit fiscal a été vigoureusement combattue par la presque unanimité des civilistes (3), et même par quelques financiers, spécialement en matière d'enregistrement (4).

par les motifs qu'elle invoque. Il paraît possible, en effet, d'expliquer en partie ces solutions par la nature juridique de la créance d'impôt elle-même.

(2) Trotabas, « Précis de Science et de Législation financières », Dalloz, 1935, 4^e éd., p. 247 et suiv. « Essai sur le Droit Fiscal ». R. S. L. F., 1928, p. 201 et suiv. Chroniques du D. H., 1926, p. 29 et suiv., 1927, p. 9.

(3) R. Gény, « Le particularisme du Droit Fiscal », *Rev. trim. de Droit civil*, 1931. E. Pilon, « Principes et technique des droits d'enregistrement », 1. 1929, N^{os} 93 et suiv.

(4) Allix et Lecerclé (« Les droits d'enregistrement », 1933, Introduction, p. XVII) admettent la théorie en son principe, mais lui enlèvent toute portée pratique.

Ses *conséquences pratiques* peuvent se résumer en deux propositions :

1° En ce qui concerne la *détermination du fait générateur*, le droit fiscal n'est pas obligé de respecter les *qualifications* du droit privé et du droit administratif. Il peut appeler revenu ce que d'autres nomment capital et considérer comme commerçants des individus qui n'ont pas cette qualité au regard du Code de commerce. « On peut dire que la loi fiscale atteint des situations et des faits sans avoir à rechercher comment ils sont définis par une autre loi, et c'est pour cela que les définitions données par la loi fiscale sont naturellement indifférentes aux autres lois (5). »

2° *Les principes des disciplines juridiques voisines ne s'appliquent jamais en tant que tels en droit fiscal.* Le droit fiscal est régi par des règles qui lui sont propres ; c'est en cela que l'on peut véritablement parler d'autonomie.

La fécondité scientifique de la notion d'autonomie est remarquablement illustrée par l'exemple de l'essor du droit administratif. « C'est par suite de l'existence d'un corps de droit administratif, distinct des lois ordinaires et d'ailleurs en partie non exprimé par la loi écrite, que le droit administratif s'est constitué en discipline autonome, et l'on sait l'heureuse influence de cette autonomie sur son développement (6). » Il en est exactement de même du droit fiscal. Ce n'est qu'en admettant comme un postulat le principe de l'auto-

(5) Trotabas, « Précis », 1936, p. 250.

(6) Trotabas, *op. cit.*, p. 248.

nomie, que l'on pourra prétendre sortir de la « période chaotique » du droit fiscal.

Deux précisions doivent cependant être apportées.

Il faut éviter, en premier lieu, de déplacer la discussion. Les auteurs de droit privé se sont présentés en champions de la « supériorité » du droit civil, tandis que les tenants de l'autonomie défendaient la « suprématie » du droit fiscal. D'une question de méthode, il ne faut pas faire une question de préséance (7). Il n'y a pas, en réalité, de *hiérarchie* à établir entre les disciplines juridiques. Celles-ci ne se superposent pas ; elles se juxtaposent. La seule difficulté est de délimiter leurs domaines respectifs. D'ailleurs, si le droit civil ne peut pas empiéter sur le droit fiscal, il faut ajouter que, réciproquement, le droit civil peut, lui aussi, revendiquer son indépendance. C'est ainsi, par exemple, qu'il appartient au seul droit civil, de déterminer les conditions de validité des contrats entre particuliers. A cet égard, la loi du 27 février 1912 qui, prohibant dans les conventions la simulation portant sur le prix, prévoit comme sanction une nullité en matière civile, paraît contraire au principe de l'autonomie réciproque.

La seconde remarque constitue un correctif indis-

(7) Allix et Lecerclé (*op. cit.*, p. XVII) notent cette tendance de la plupart des auteurs : « La première erreur, disent-ils, serait de conclure, de ce que le droit fiscal est autre chose que le droit privé, à ce qu'il lui est supérieur ». Mais ils tirent de cette remarque une conséquence qui paraît excessive. Le droit fiscal serait tenu d'adopter les qualifications du droit privé « sinon ce ne serait plus la théorie de l'autonomie, ce serait celle de l'omnipotence du droit fiscal ». En réalité les deux disciplines juridiques envisagent les mêmes institutions sous des angles différents : il n'y a pas pour autant supériorité de l'une sur l'autre.

pensable à la théorie de l'autonomie. Les règles posées par le Code civil ne s'appliquent pas en droit fiscal, sans doute; mais il faut se hâter d'ajouter: en tant que principes de droit civil. Elles s'appliquent assez souvent, au contraire, en tant que *principes généraux de droit*. Nous aurons de nombreuses fois à renvoyer purement et simplement à des articles du Code civil. Le droit civil, en effet, est bien une sorte de *droit commun*. Lorsqu'il traite, par exemple, de l'exécution des créances, il pose des principes très généraux, qui ne régissent pas seulement les créances contractuelles, mais toute espèce de créances et, par conséquent, en particulier la créance d'impôt. Il faut se garder de tomber dans cette erreur qui consisterait à écarter systématiquement le Code civil. Il faut, au contraire, examiner dans chaque cas si les règles qu'il édicte sont compatibles ou non avec la nature juridique de la créance d'impôt, tout en conservant présent à l'esprit le principe que le Code civil n'est jamais, *en lui-même*, source de droit fiscal.

Cette seconde précision résulte, d'ailleurs, très nettement de l'exposé du professeur TROTABAS : « Dans les grandes lignes, l'application du droit privé en droit fiscal doit être admise, comme en matière administrative, non à raison de la lettre même de la loi de droit privé, mais à raison des idées et des principes qu'elle exprime : ceux-ci peuvent être considérés comme valables aussi bien en droit administratif et en droit fiscal qu'en droit privé (8). » La véritable

(8) Trotabas, *op. cit.*, p. 253. Comparer von Myrbach-Rheinfeld : « Précis de Droit financier (éd. fr. Bouché-Leclercq, Coll. Jèze,

autonomie, c'est la tendance d'une discipline spécialisée « à élaborer autour d'un « fonds commun » constitué par quelques principes fondamentaux, ses règles et ses principes particuliers (9). »

III

Nous avons déjà eu l'occasion de signaler la rareté des études juridiques systématiques en matière fiscale. Aussi nous paraît-il utile de mentionner les quelques auteurs qui se sont donné comme but la découverte de la nature juridique de la créance d'impôt ; la liste en sera très brève.

1° *Auteurs français.* Parmi les travaux les plus récents nous citerons l'article du professeur Gaston JÈZE : « Nature et régime juridiques de la créance d'impôt (10). » (*R. S. L. F.*, 1936, p. 195) qui contient toutes les idées que nous aurons l'occasion de développer. Nous avons déjà cité le professeur Louis TROTABAS qui est l'auteur français qui a étudié le plus complètement le régime juridique de l'impôt. Dans son petit *Précis de Science et de Législation financières*, ainsi que dans des articles de revues et notes de jurisprudence, il s'est attaché à dégager les principes fondamentaux du droit fiscal et à démontrer son indépendance.

2° *Auteurs de langue allemande.* Le plus complet

Paris, 1909), p. 17. Selon cet auteur, lorsque le droit financier crée des rapports juridiques qui sont étrangers au droit privé — ce qui est évidemment le cas pour la créance d'impôt, — « on ne peut en aucune façon appliquer à ces objets les principes ni les normes du droit privé... même si une analogie évidente semble le permettre ».

(9) Trotabas, *op. cit.*, p. 248.

(10) Voir aussi Gaston Jèze : « Cours de Finances publiques », Paris, 1935-36, p. 117 et suiv.

de tous les ouvrages de ce genre est certainement le Précis de droit financier du professeur autrichien von MYRBACH-RHEINFELD (Ed. fr. Bouché-Leclercq ; collection Jèze, Paris, 1909). Parmi les auteurs de langue allemande accessibles au lecteur français, citons encore Otto MAYER : *Le Droit administratif allemand* (Ed. fr. par l'auteur ; collection Jèze, Paris, 1903. Tome II, p. 177 et suiv. : le chapitre intitulé « Le pouvoir financier », die Finanzgewalt). Comme l'indique le titre du chapitre, c'est sur la notion d'*autorité* et de *compétence administratives* que l'auteur met l'accent.

3° *Auteurs italiens.* — Ceux-ci se sont attachés surtout à déterminer la « *cause juridique* » de la créance d'impôt. Le plus connu de ces travaux est celui du professeur B. GRIZIOTTI, de l'Université de Pavie (« Studi di diritto tributario » in « Studi nelle scienze giuridiche e sociali », Pavie, 1928, Tome XII, p. 15 et suiv.). Cet ouvrage n'est pas traduit, mais on en trouve l'exposé à peu près intégral en langue française dans le cours professé par l'auteur, en 1926, à l'Académie de Droit international de La Haye : « L'imposition fiscale des étrangers » (*Recueil*, 1926, III).

Tels sont les seuls auteurs chez lesquels on trouve un essai de construction juridique. Chez les autres (11), les questions de droit sont disséminées et aucune vue d'ensemble n'en inspire la solution. Le problème juridique est éclipsé par le problème financier.

IV

Il ne nous reste maintenant qu'à indiquer la *méthode* que nous devons suivre et l'ordre des développements ultérieurs.

Pour arriver à une définition juridique de la créance d'impôt, il nous faudra rechercher ses éléments dans le régime juridique de cette créance. Pour cela, nous devons donner une *interprétation juridique de la loi d'impôt* et surtout faire une *analyse systématique de la jurisprudence*.

Le droit fiscal est en effet, pour une grande part, un droit jurisprudentiel, et même parfois un droit prétorien. Mais il est souvent assez délicat d'utiliser les décisions judiciaires afin d'en dégager des principes théoriques. Il peut arriver, tout d'abord, que ces décisions soient trop fragmentaires pour former jurisprudence. D'autres fois les arrêts ou jugements sont insuffisamment motivés. Par exemple, selon une jurisprudence constante, la compensation comme mode d'extinction des obligations est exclue en droit fiscal ; mais les décisions judiciaires se bornent à déclarer que la créance d'impôt ne peut s'éteindre par voie de compensation, sans se préoccuper d'en donner une justification précise. C'est donc au juriste à rechercher le sens de cette jurisprudence. Il arrive aussi, et ceci est plus grave, que les sentences ne soient pas dictées par le souci de respecter les principes juridiques, mais par des considérations de fait et par conséquent variables selon chaque cas d'espèce. Nous avons déjà eu

(11) Se reporter sur ce point à l'Index bibliographique annexé à la Table des matières.

l'occasion de mentionner l'absence fréquente de fondement juridique solide dans la jurisprudence fiscale. Les tribunaux statuent quelquefois avec le sentiment plus ou moins net de n'avoir pas à appliquer les principes généraux du droit. Nous avons fait justice de cette fausse interprétation de la règle de l'autonomie du droit fiscal. Nous en rencontrerons un exemple dans l'étude de la répétition de l'indû. En cette matière, la jurisprudence s'écarte des principes, notamment dans l'hypothèse où le caractère indû de la créance provient de ce que le paiement a été fait par un autre que le débiteur. La même remarque doit être faite en ce qui concerne le régime de la condition suspensive ou résolutoire. Si l'on essaie de dégager les principaux traits de ce régime en partant des données de la jurisprudence, on se heurte à certaines contradictions. La jurisprudence, dans d'assez nombreux cas manque donc d'unité, faute d'idées directrices. Aussi ne peut-on utiliser les enseignements qu'avec prudence.

Sous le bénéfice de cette observation, nous étudierons la nature juridique de la créance d'impôt en examinant dans leur ordre chronologique les différentes étapes de la vie juridique de cette créance. En conséquence, le plan que nous adopterons sera le suivant :

Première partie : La naissance de la créance d'impôt.

Deuxième partie : La dette individuelle d'impôt.

Troisième partie : L'extinction de la créance d'impôt.

PREMIÈRE PARTIE

LA NAISSANCE DE LA CREANCE D'IMPOT

I. — **Principes généraux ; situation juridique du contribuable.**

II. — **Annalité de l'impôt.**

III. — **Non-rétroactivité de la loi d'impôt.**

IV. — **Procédure administrative de la naissance de la créance d'impôt.**

CHAPITRE PREMIER

PRINCIPES GÉNÉRAUX

SITUATION JURIDIQUE DU CONTRIBUABLE

Quel est le *mécanisme général* de la naissance de la créance d'impôt et quelle est la *situation juridique* du contribuable vis-à-vis des différents actes de ce mécanisme ?

I

Plusieurs éléments entrent en jeu pour provoquer la naissance de la créance d'impôt.

Le premier est un *élément d'ordre économique* : le fait *générateur* de l'imposition, c'est-à-dire la capacité contributive du contribuable. Pour employer la terminologie civiliste, on peut dire que le fait générateur est la « *cause* » de la créance d'impôt. La transposition de la notion de cause dans le droit fiscal est parfaitement possible ; il n'y a pas en effet d'obligation juridique sans cause, et l'obligation fiscale n'échappe pas à cette règle. Mais une confusion est cependant à éviter : le fait que la cause est généralement étudiée dans le droit des contrats a conduit certains auteurs à l'identifier avec l'idée de contrepartie. C'est ainsi qu'à une date récente on a vu reparaître sous une nouvelle forme l'ancienne théorie de l'échange dont la critique cependant n'est plus à

faire (1). Les avantages généraux ou particuliers que le contribuable retire de son appartenance à une société ne peuvent pas servir de mesure au montant de sa dette d'impôt. Cette mesure ne peut être fournie que par la capacité contributive et par l'importance économique du fait générateur ; c'est donc bien ce dernier qui est la cause de la dette d'impôt.

La cause d'une obligation est toujours un *rapport* entre le créancier et le débiteur : pour les contrats synallagmatiques, c'est un autre rapport obligatoire. En ce qui concerne les donations, c'est un rapport psychologique, l'*animus donandi*. Quant à la cause de l'obligation fiscale, c'est un rapport économique : le fait générateur. On peut dire encore que celui-ci est le *fait-condition* de la naissance de la créance d'impôt.

Si l'on considère maintenant, d'une manière plus générale, l'aptitude d'un individu à devenir contribuable d'un Etat quelconque, cette aptitude est déterminée par la participation de l'individu à l'activité économique nationale, ou en d'autres termes, par l'*allégeance économique* (2).

En dehors de ce fait-condition, un certain nombre d'*actes juridiques* interviennent :

1° La *loi d'impôt*, en vertu de laquelle la dette d'impôt prend naissance. C'est le fondement juridique de la dette d'impôt.

(1) Griziotti : « L'imposition fiscale des étrangers ». Cours de l'Académie de Droit international de La Haye (Recueil 1926, III, p. 17).

(2) S. D. N., 1925. Rapport Einaudi sur les doubles impositions.

2° L'*acte administratif* créateur de la dette individuelle d'impôt.

3° Entre les deux, vient s'intercaler un troisième acte juridique, la *loi budgétaire*, qui est l'acte-condition de l'application de la loi d'impôt à la situation individuelle du contribuable.

II

Si l'on se demande maintenant comment se caractérise la situation du contribuable à l'égard de ces trois actes juridiques, il apparaît que cette situation est *double*, étant tout à la fois *impersonnelle et individuelle*. Deux de ces actes, la loi d'impôt et la loi de budget ont, en effet, le caractère d'actes impersonnels, tandis que le troisième, l'acte administratif, est générateur de situation juridique individuelle (3).

I. — LA SITUATION IMPERSONNELLE DU CONTRIBUABLE.

La loi ne peut, en principe, donner naissance qu'à des situations impersonnelles. La *loi d'impôt* obéit bien à cette règle : elle constitue le statut de la créance fiscale. Quant à la *loi de budget*, nous verrons qu'en réalité elle n'est pas une loi quant au fond ; elle est un acte-condition. Mais du moins est-elle une loi en la forme, et de là découle son caractère impersonnel.

Le caractère statutaire, impersonnel, de ces deux actes juridiques entraîne des conséquences importantes :

(3) Sur la distinction des actes réglementaires ou impersonnels et des actes individuels ou subjectifs, voir Gaston Jèze : « Principes généraux du droit administratif », Tome I, 2^e éd., 1914, p. 9 et suiv., et Duguit : « Traité de Droit Constitutionnel », 3^e éd., 1927, Tome I, p. 307 et suiv.

1° Les agents de l'administration n'ont pas le pouvoir de faire ou de ne pas faire naître la dette d'impôt. Le pouvoir fiscal est une *compétence liée* et non une compétence discrétionnaire.

2° Ce même principe s'applique à un autre point de vue : Les agents de l'administration ne peuvent exercer leur compétence que dans les *formes* prévues par la loi d'impôt. D'autre part, l'acte budgétaire enferme l'exercice de la compétence administrative dans certaines conditions de *délais*.

3° Le *juge de l'impôt* n'a pas à connaître d'une situation individuelle, mais d'une situation impersonnelle. Il *contrôle la légalité* de l'exercice de la compétence administrative. C'est ce qu'on exprime parfois en disant que le contentieux fiscal est un contentieux objectif. Ce pouvoir d'apprécier la légalité de l'acte administratif appartient au juge, même s'il s'agit d'un tribunal judiciaire, car ce pouvoir est de l'essence même du contentieux fiscal.

Ainsi se justifie également la règle de l'interprétation littérale de la loi d'impôt. Celle-ci étant la source de l'obligation fiscale, ses termes doivent être interprétés restrictivement.

Cette considération explique enfin la règle d'après laquelle la Cour de cassation est juge du fait en matière fiscale. Comment le juge pourrait-il contrôler l'applicabilité de la loi d'impôt au fait générateur, s'il n'avait pas la possibilité d'apprécier celui-ci ?

4° La situation impersonnelle du contribuable est à tout instant *modifiable par la loi*. Tant que l'acte

administratif n'est pas intervenu, le contribuable n'a pas de droit subjectif à faire valoir pour s'opposer à la modification de sa situation juridique.

Toutes ces conséquences, qui, pour la plupart seront examinées en détail par la suite, peuvent se résumer en une formule : *l'obligation fiscale est une obligation légale*.

II. — LA SITUATION INDIVIDUELLE DU CONTRIBUABLE

A l'égard de l'*acte administratif*, au contraire, la situation du contribuable est une situation individuelle (4). Elle peut être rapprochée d'une autre catégorie juridique, celle de l'obligation pénale. Le délinquant qui tombe sous le coup d'un article du Code pénal est dans une situation impersonnelle, qui est la même pour tout individu qui s'est rendu coupable de la même infraction. Puis, une juridiction répressive prononce sa condamnation. Cette décision juridictionnelle individualise la situation du délinquant. Elle précise son obligation et la différencie de celle des autres. Le condamné est dans une situation individuelle alors que le délinquant était dans une situation impersonnelle.

(4) Contra Trotabas : *op. cit.*, p. 245. « Le contribuable, tout en étant individualisé dans le rôle reste, après comme avant cet acte, dans la situation générale et impersonnelle établie par la loi. » Le rôle d'impôt direct « conditionne simplement l'application de ce statut à une personne déterminée ». En réalité, c'est précisément cette application qui est individuelle puisqu'elle se fait de façon différente pour chaque contribuable.

Notons d'ailleurs que ce caractère individuel, s'il existe dans la législation fiscale moderne, a pu, à d'autres époques, faire défaut. A l'égard de l'impôt de capitation, par exemple, la situation du contribuable était impersonnelle, au moins en ce qui concerne la capitation à l'état pur, puisqu'il n'y avait qu'une situation uniforme pour tous les contribuables de la même catégorie.

Le mécanisme est analogue pour la dette d'impôt. Dans les deux hypothèses, le statut est adapté à chaque cas particulier par l'acte juridique créateur de situation individuelle, avec cette différence que, pour la peine, cet acte est un jugement, tandis que, pour l'impôt, c'est une décision administrative.

Il faut donc s'appliquer à distinguer, du côté passif, l'obligation à l'impôt — *Abgabenverbindlichkeit*, — de la dette d'impôt *Abgabenschuld* ; et, du côté actif, le droit à l'impôt *Auspruch auf die Abgabe*, de la créance d'impôt *Abgabenforderung* (5).

L'acte administratif, en matière fiscale, est donc toujours créateur de dette individuelle ; il n'est jamais un acte-condition. D'où les conséquences suivantes :

1° Etant une obligation individuelle d'accomplir une prestation de somme d'argent, l'obligation fiscale a la qualité juridique d'un *droit de créance*. Elle constitue donc un élément du passif du patrimoine du débiteur. Par suite :

a) La dette d'impôt passe aux héritiers avec l'ensemble du patrimoine.

1° Sur les biens où elle ne se présente pas en tant que créancier privilégié, c'est-à-dire sur les immeubles, l'administration fiscale agit comme n'importe quel créancier, en vertu du *droit de gage général* de l'article 2092 du Code civil.

2° La dette individuelle du contribuable disparaît par l'effet d'une *prescription libératoire*. Il faut dis-

(5) Von Myrbach-Rheinfeld, *op. cit.*, p. 117.

tinguer cette prescription de celle du pouvoir de faire naître la créance d'impôt.

3° La dette individuelle n'est pas susceptible de modification. Le principe de la *non-rétroactivité* de la loi s'applique dans cette hypothèse, comme pour toute situation individuelle.

Nous avons ainsi passé en revue les conditions d'application de la loi d'impôt à la situation individuelle du contribuable. Il n'était pas inutile de les grouper, afin de montrer qu'elles procèdent toutes du double caractère de la créance d'impôt, qui est tout à la fois légale et individuelle.

Il est nécessaire d'en reprendre l'examen plus détaillé dans les trois chapitres qui vont suivre :

1° La compétence administrative est limitée annuellement par la loi de budget. C'est le principe de *l'annalité de l'impôt*.

2° La compétence administrative ne peut pas modifier les situations individuelles, et les lois nouvelles ne s'appliquent qu'aux situations qui sont encore impersonnelles. C'est le *principe de la non rétroactivité de la loi d'impôt*.

3° La compétence administrative s'exerce unilatéralement et dans les formes légales. C'est la question de la *procédure de la naissance de la créance d'impôt*.

CHAPITRE II

LE PRINCIPE DE L'ANNALITÉ DE L'IMPOT

Le principe de l'annalité est la conséquence juridique de l'acte budgétaire. Deux questions se posent à ce propos :

1° Quelle est la portée de l'acte budgétaire et comment le principe de l'annalité s'applique-t-il en pratique ?

2° Comment le principe de l'annalité est-il sanctionné ?

I. — LA PORTÉE JURIDIQUE DU PRINCIPE DE L'ANNALITÉ

La loi d'impôt n'a pas la force obligatoire des autres lois, c'est une *loi imparfaite*. Un autre acte juridique doit intervenir pour lui insuffler cette vie qu'elle ne possède pas elle-même : c'est le budget des recettes. La loi de budget n'est pas autre chose que cela, du moins en ce qui concerne les recettes ; c'est la *remise en vigueur annuelle de la loi d'impôt*.

C'est pourquoi nous disions, dans le précédent chapitre, que le budget n'est une loi qu'en la forme. Quant à son contenu, il ne ressemble aucunement à une loi, car il ne renferme aucune disposition réglementaire applicable à une catégorie déterminée d'individus. C'est un *acte-condition* qui permet l'exercice

régulier de la compétence administrative, sa validité étant limitée à une année (1).

En définitive, la compétence administrative s'exerce a) conformément à la législation fiscale en vigueur; b) au titre d'une certaine année fiscale. La notion d'*année fiscale* (2) est l'expression matérielle du principe. Celui-ci s'applique, en pratique, à deux points de vue différents :

1° Quant à la nature des impôts qui peuvent être mis en recouvrement.

2° Quant au délai dans lequel doivent être terminées les opérations administratives tendant à la naissance de la dette individuelle d'impôt.

Premier principe : énumération annuelle des impôts pouvant être mis en recouvrement (3).

(1) Gaston Jèze: « Le budget au point de vue juridique », R. S. L. F., 1907, p. 329.

(2) L'année fiscale peut fort bien être distincte de l'année financière. Il en a été ainsi dans la législation française au cours de l'application de la réforme éphémère réalisée par la loi du 27 décembre 1929. L'année financière s'étendait alors du 1^{er} avril au 31 mars, tandis que l'année fiscale continuait comme auparavant à coïncider avec l'année civile: 1^{er} janvier-31 décembre.

(3) Le droit budgétaire des Etats-Unis ne comporte pas cette recondiction annuelle de la législation fiscale en vigueur.

Sur le fonctionnement du principe de l'annualité en Angleterre, voir Gaston Jèze: « La loi anglaise sur le recouvrement provisoire des impôts », R. S. L. F., 1913, p. 217. L'application de la règle de l'annualité a présenté, en Angleterre, des difficultés particulières. Un certain temps s'écoule, en effet, entre le jour où le Comité des voies et moyens de la Chambre des Communes vote les résolutions approuvant le renouvellement de l'income tax, et le vote du bill définitif. La résolution de la Chambre des Communes constituée en comité financier pouvait-elle tenir lieu d'autorisation budgétaire avant le vote définitif ? Au cours d'un procès sensationnel, le procès Gibson Bowles (1911 et 1912), la Haute-Cour de Justice répondit par la négative. Seules les opérations préliminaires d'assiette sont effectuées « in due time » dans ces conditions. A la suite de l'émotion soulevée par cette décision, le « Provisional Collection of Taxes

Un des états législatifs annexés à la loi de finances, l'état B, contient la liste des impôts et revenus dont le recouvrement est autorisé au titre de l'exercice financier. Le dernier article de la loi de finances contient une clause de style comportant interdiction de procéder au recouvrement de « toutes contributions directes ou indirectes autres que celles qui sont autorisées par les lois en vigueur et par la présente loi, à quelque titre ou sous quelques dénominations qu'elles se perçoivent » (4). Le même texte prévoit ensuite des peines sévères contre les agents qui se seraient rendus coupables d'infractions à cette règle. Nous les retrouverons lorsque nous étudierons la sanction du principe de l'annalité.

Deuxième principe : naissance de la créance d'impôt au cours de l'année fiscale.

Nous examinerons successivement l'application pratique de ce principe ; puis les exceptions qui lui sont apportées par le droit fiscal.

1° L'application du principe.

Cette application chronologique du principe de l'annalité intervient à trois points de vue.

1° En ce qui concerne la date à laquelle doit intervenir le *fait générateur*. La question ne se pose que

Act » voté en 1913, autorisa la perception, à titre provisoire, des impôts annuels, dès la résolution du Comité des voies et moyens. Au cas où le Finance Act n'approuverait pas la résolution du comité, les contribuables pourront poursuivre le remboursement des sommes indûment perçues.

(4) Gaston Jèze : « Cours de Science des finances », théorie générale du budget, 6^e éd., Paris, 1922, p. 22 et suiv.

pour les impôts portant sur une situation durable et non sur un fait isolé, c'est-à-dire, en pratique, pour les impôts directs. Mais il faut, à cet égard, distinguer deux groupes d'impôts directs : les anciennes contributions directes et l'impôt foncier, d'une part ; les impôts cédulaires et l'impôt général sur le revenu, d'autre part.

a) Les *anciennes contributions directes* portaient — et cette règle subsiste pour les centimes additionnels et pour l'impôt foncier d'Etat, — sur le revenu présumé encaissé au cours de l'année fiscale. En conséquence, on prenait en considération l'existence de la matière imposable au premier janvier de l'année d'imposition. Peu importaient les modifications survenues dans la consistance de la matière imposable postérieurement à ce premier janvier (5). C'était là une règle d'application très générale. Il arrivait cependant que, pour certains impôts, par exemple pour la contribution des patentes, la loi prit en considération les modifications postérieures au 1^{er} janvier : « Ceux qui entreprennent dans le cours de l'année une profession sujette à patente ne doivent la contribution qu'à partir du premier du mois dans lequel ils ont commencé à l'exercer ». Mais ce qui était fondamental, c'était l'impossibilité de lever un impôt sur un fait dont l'accomplissement était antérieur au premier janvier de l'année d'imposition (6). Seule la matière imposable

(5) C. E., 28 janv. 1907, Verlinden, *Rec.*, p. 91 ; 30 juin 1909, Cacavos-Fabrix, *Rec.*, p. 622 ; 20 déc. 1909, de Blarney, *Rec.*, p. 1007 ; 31 mai 1918, Vignolet, *Rec.*, p. 523 ; 4 août 1910, Pancrazi, *Rec.*, p. 691.

(6) C. E., 29 mai 1905, François-Petit, *Rec.*, p. 487.

sable qui se révélait au cours de cette année pouvait être frappée par l'impôt. Le principe de l'annalité jouait donc en ce qui concernait la matière imposable (7).

b) Pour les *impôts cédulaires* — non compris l'impôt foncier, — et pour l'*impôt général sur le revenu*, la règle est tout à fait différente. La matière imposable prise en considération n'est plus celle qui est présumée devoir se révéler au cours de l'année d'imposition, c'est celle qui a réellement existé au cours de l'année qui a précédé l'année d'imposition. Les revenus imposés au titre de l'année 1936 sont ceux qui ont été effectivement encaissés pendant l'année 1935. On ne se préoccupe plus du point de savoir si le fait générateur existe ou non au premier janvier 1936.

Il y a par contre un élément qui doit pouvoir être constaté à cette date, c'est l'*existence du contribuable lui-même* (8). La dette individuelle d'impôt ne peut pas prendre naissance si le contribuable est décédé au premier janvier de l'année d'imposition. Dans cette hypothèse, la dette ne se transmettra donc pas aux héritiers, même si le revenu imposable a été effectivement encaissé par le de cujus au cours de l'année précédente.

(7) La règle subsiste dans une certaine mesure en ce qui concerne l'impôt cédulaire sur les bénéfices de l'exploitation agricole. Celui-ci est établi au nom des exploitants dans la commune où ils ont leur habitation principale au 1^{er} janvier de l'année d'imposition et d'après la consistance de leurs exploitations à cette même date. C. E., 16 mars 1923 (1^{re} espèce), *D.* 1925-3-37 et la note signée T. B., C. E., 28 nov. 1924 (6^e espèce), *D.*, *Ibid.*

(8) C. E., 29 janvier 1931, *D. H.*, 31-121.

Telle est la portée du principe de l'annalité en ce qui concerne le fait générateur de l'imposition.

2° Ce même principe intervient, d'autre part, en ce qui concerne l'exercice de la compétence administrative et l'époque de la naissance de la dette d'impôt. Les opérations d'assiette doivent, en principe, être terminées avant la fin de l'année d'imposition.

L'annalité de l'impôt constitue donc une *prescription du pouvoir de faire naître la créance d'impôt* ; le délai de cette prescription étant limité à *un an*, et le point de départ étant le premier jour de l'année d'imposition (9).

Il s'agit plutôt, d'ailleurs, d'un délai préfixe que d'une véritable prescription. Ce délai ne peut être interrompu, il ne serait pas suspendu dans l'hypothèse où l'administration serait dans l'impossibilité d'exercer sa compétence.

3° Enfin le rôle, qui doit être ainsi rendu exécutoire avant le premier janvier de l'année qui suit l'année d'imposition, n'est valable que pour cette dernière et perd toute valeur juridique en ce qui concerne les autres années. C'est ainsi que le contribuable ne peut se prévaloir des impositions des années précédentes (10), ou de la qualification antérieure de son

(9) C. E., 20 juillet 1891 ; Colmals, *Rec.*, p. 538 ; 18 nov. 1898, Ancy, *Rec.*, p. 704 ; 1^{er} fév. 1907, 8^e espèce, *Rec.*, p. 115 ; 2 fév. 1912, Ville de Lyon, avec les conclusions de M. Rousselier, *Rec.*, p. 136 ; 18 mai 1934, *S.*, 1934-3-93, avec les conclusions de M. Déveny.

(10) C. E., 30 mars 1906, Planchet et Cie, *Rec.*, p. 269 ; 9 janv. 1907, Daudi-Grasset, *Rec.*, p. 21, 1^{er} déc. 1922, 4^e espèce. Sieur Errien, *Rec.*, p. 895.

imposition (11), ou de sa non-imposition au cours des années antérieures (12). C'est ainsi encore que le Conseil de Préfecture peut statuer sur une réclamation relative à une année déterminée avant de juger une réclamation concernant une année antérieure (13). *Les rôles des années successives sont totalement indépendants les uns des autres.*

2° Les exceptions au principe.

Dans deux hypothèses on a dû prévoir des allongements du délai de prescription. Il en est ainsi tout d'abord lorsque des erreurs ou des omissions se révèlent après l'achèvement de ce délai et, d'autre part lorsque les opérations administratives, bien que commencées en temps utile n'ont pu être achevées au cours de l'année fiscale. Dans l'un et l'autre cas il est nécessaire de compléter le rôle primitif par l'émission d'un *rôle supplémentaire ou complémentaire*.

1° Les difficultés que soulèvent la recherche et l'évaluation de la matière imposable entraînent nécessairement des erreurs. Il a donc fallu accorder dans certains cas à l'administration un *délai exceptionnel* pour lui permettre de réparer ses erreurs.

En ce qui concerne les impôts sur le revenu, l'article 139 du Code des contributions directes dispose que « les *omissions* totales ou partielles ainsi que les *erreurs* commises dans l'application des tarifs peuvent

(11) C. E., 20 fév. 1920, demoiselle Gillon, *Rec.*, p. 188.

(12) C. E., 1^{er} août 1919; Frey, *Rec.*, p. 705.

(13) C. E., 27 mai 1909; Belval, *Rec.*, p. 549; 8 mai 1914, Richelme, *Rec.*, p. 561.

être réparées *jusqu'à l'expiration de la troisième année* au titre de laquelle l'imposition est due ». C'est ce qu'on appelle d'un terme impropre le droit de répétition des Contributions directes. Il ne s'agit pas d'une répétition, mais d'un allongement de la prescription du droit de rendre l'Etat créancier de l'impôt; le délai de cette prescription est donc au total de quatre ans au maximum en matière d'impôts sur le revenu.

Il est extrêmement important de noter que cet allongement du délai ne change rien à l'imputabilité budgétaire de la créance d'impôt; celle-ci reste exigible au titre de l'année fiscale primitive. D'où suit, d'une part, que le titre de dette ne sera valable que s'il se rapporte à un impôt prévu et autorisé par la loi de Finances correspondante; et que, d'autre part, le fait générateur de l'impôt doit avoir eu lieu au cours de l'année d'imposition, même s'il n'a été constaté et évalué qu'après.

Notons enfin que ces rôles supplémentaires peuvent avoir pour objet, non seulement de rectifier les insuffisances provenant du chef du contribuable qui a produit une déclaration inexacte, mais encore de revenir sur les erreurs commises par les agents de l'administration (14).

2° La deuxième hypothèse de rôle supplémentaire

(14) Par exemple, dans l'hypothèse d'un changement de doctrine administrative, C. E., 1^{er} mai 1931, *D. H.*, 1931-367, ou même d'une erreur matérielle de l'Administration. C. E., 15 fév. 1924 (1^{re} espèce), *D.* 1925-3-7. Autres cas d'impositions insuffisantes: C. E., 11 avril 1924 (2^e espèce), *D.* 1925-3-7; 11 avril 1924, 3^e espèce, *D. ibid.*

est celle où il y a *retard dans les opérations d'assiette*, retard non imputable à la faute de l'administration. En conséquence pour les impôts qui frappent une matière imposable qui se révèle en cours d'année, l'administration peut émettre des rôles supplémentaires pendant un délai qui est, en l'absence de dispositions légales particulières, de *trois mois* à compter du dernier jour de l'année d'imposition (15).

II. — LA SANCTION DU PRINCIPE DE L'ANNALITÉ

L'article final de la loi de finances, après avoir formulé la règle de l'autorisation budgétaire, énonce les sanctions qui seraient encourues par les fonctionnaires responsables en cas d'infraction à cette règle. « A peine, contre les autorités qui les ordonneraient (il s'agit des contributions non autorisées) d'être poursuivies comme concussionnaires, sans préjudice de l'action en répétition pendant trois années contre tous receveurs, percepteurs ou individus qui en auraient fait la perception ».

Le texte prévoit donc deux sortes de responsabilités juridiques — indépendamment de la responsabilité politique du ministre, — la responsabilité pénale, la responsabilité civile.

La *responsabilité pénale* est extrêmement grave, puisque l'individu qui l'encourrait se rendrait coupable du crime de concussion, pour lequel l'article 174

(15) Il en est ainsi, par exemple, pour la taxe des biens de mainmorte pour laquelle la loi prévoit l'imposition pour des faits survenus en cours d'année. Dans cette hypothèse, la mise en recouvrement du rôle n'est considérée comme tardive que lorsqu'elle intervient après l'expiration du délai supplémentaire de trois mois. C. E., 20 mars 1931, Soc. Charles Jeanson, *D. H.*, 1931, p. 289.

du Code pénal, modifié par la loi du 13 mai 1863, prévoit une peine pouvant aller jusqu'à la réclusion. Cette responsabilité pénale a un champ d'application très large, puisque l'article 174 s'applique à tout fonctionnaire qui se serait rendu « coupable du crime de concussion, en ordonnant de percevoir, ou en exigeant, ou en recevant ce qu'il savait n'être pas dû pour droits, taxes, contributions, etc... ». Le cas qui nous occupe n'est donc que l'application d'un principe plus large visant toutes les hypothèses où un agent a procédé au recouvrement d'un impôt tout en sachant que celui-ci n'était pas dû.

Quant à la *responsabilité civile*, elle n'est, elle aussi, que l'application du droit commun. Outre les dommages et intérêts qui pourront être accordés au contribuable, celui-ci bénéficie d'un droit de répétition, qui n'est autre que la répétition de l'indû. Une condition de validité essentielle manque, en effet, à la créance d'impôt. La procédure de recouvrement est donc entachée de nullité. Le droit de répétition ne fait donc pas de doute dans ce cas. Il est d'ailleurs prévu par la loi et limité à trois ans, ce qui constitue une nouvelle prescription qui court, celle-ci, contre le contribuable.

Nous verrons, au contraire, que dans les hypothèses où l'indû est fondé, non sur une irrégularité de la procédure de naissance de la créance d'impôt, mais sur la qualité juridique de la personne qui a payé l'impôt, ou sur la résolution du fait générateur, la répétition n'est admise qu'avec beaucoup plus de difficulté.

CHAPITRE III

LA NON RÉTROACTIVITÉ DE LA LOI D'IMPOT (1)

L'article 2 du Code civil contient une formule célèbre : « La loi ne dispose que pour l'avenir ; elle n'a point d'effet rétroactif ».

C'est le type des dispositions du Code civil qui s'appliquent d'une manière générale dans toutes les branches du droit. Le principe de non-rétroactivité est une règle de droit commun.

Son application pratique repose, sur la distinction fondamentale des *situations impersonnelles* et des *situations individuelles*. Les situations juridiques impersonnelles ou statutaires sont à tout instant modifiables par la loi. Les situations individuelles, au contraire, sont intangibles. Lorsqu'une situation impersonnelle se transforme en situation individuelle, elle devient, par là même, définitive ; elle se cristallise. On se trouve alors en présence d'un *droit subjectif* ou individuel. Cette formule est préférable à l'expression jurisprudentielle de « droits acquis ».

Ces principes généraux trouvent leur application en droit fiscal. Nous avons souligné l'analogie de mécanisme juridique entre l'obligation fiscale et l'obligation

(1) Gaston Jèze, « Principes généraux du droit administratif », Tome I, 2^e éd., 1914, p. 28 et ss. « Contribution à l'étude du principe de la non-rétroactivité des lois », *R. D. P.*, 1924, p. 157. Duguit, « Traité de Droit constitutionnel », 3^e éd., 1927, tome I, p. 307 et suiv ; tome II, p. 258 et suiv. « Le droit objectif et la loi positive », 1900, p. 140. Roubier, « Les conflits de lois dans le temps », tome II, 1933, p. 496.

pénale. Il est, cependant, impossible d'introduire en droit fiscal la conception particulière du droit pénal en matière de rétroactivité, qui est tout à fait spéciale à cette branche du droit (2), et qui paraît d'ailleurs assez critiquable du point de vue juridique. Il faut appliquer ici purement et simplement le droit commun ; mais cette application se révèle parfois assez délicate. Ce qui complique en effet la question, c'est que le contribuable est, ainsi que nous l'avons précédemment exposé, dans une double situation juridique, tantôt impersonnelle, tantôt individuelle, suivant qu'il se prévaut de la loi d'impôt ou de son titre individuel de dette. Il est donc nécessaire de poser le double principe :

1° Le statut du contribuable est toujours modifiable par une loi nouvelle.

2° Au contraire, la dette individuelle d'impôt est intangible.

C'est une solution conforme à la logique juridique. Nous verrons cependant que la jurisprudence s'en écarte dans la plupart des cas.

I. — LE STATUT DU CONTRIBUABLE EST TOUJOURS MODIFIABLE PAR UNE LOI NOUVELLE.

Une distinction doit être faite à cet égard. La loi d'impôt comporte, en effet, deux parties qui n'ont pas

(2) En droit pénal, une distinction est faite suivant que la loi nouvelle est plus sévère ou plus douce. Il est impossible de transposer cette distinction en droit fiscal et d'appliquer un régime différent suivant qu'il s'agit d'une loi de dégrèvement ou d'une aggravation de la fiscalité.

la même portée juridique. Certaines de ces dispositions, par exemple celles qui déterminent les *tarifs* ou définissent la *matière imposable*, constituent la véritable source de la créance d'impôt. Les autres, telles que celles qui règlent la *procédure* d'assiette et de recouvrement, ne donnent jamais lieu à une situation individuelle. Le contribuable demeure à leur égard dans une situation objective, même après la rédaction du titre individuel de dette.

Pour ces dernières, par conséquent, les règles en vigueur peuvent être modifiées après comme avant la naissance de la dette d'impôt. Toutes les fois que la loi nouvelle ne change rien aux bases d'imposition, mais ne fait qu'introduire une règle de procédure, elle s'applique à tous moments à la situation du contribuable. Il en est ainsi notamment pour le droit de communication de l'Enregistrement (3).

En ce qui concerne au contraire, les dispositions de la loi d'impôt qui influent sur le *quantum* de la dette, elle ne s'applique qu'aux dettes individuelles qui prennent naissance postérieurement à leur promulgation. Elles devraient, par contre, s'appliquer à toutes ces dettes, même si le fait générateur est antérieur à la promulgation de la loi. Ce n'est pas la date du fait générateur qui importe, car celui-ci ne met pas le contribuable dans une situation subjective. Ce qui importe, ou plutôt ce qui devrait importer, c'est la *date de la naissance de la dette individuelle d'impôt*.

(3) Cass. req., 13 nov. 1877 (2 espèces), *D.* 1878-1-104; *S.* 78-1-132. Comp.: C. E., 2 juin 1876 (Société de Commentry-Fourchambault) et 23 juin 1876 (Comp. des Foyers de Châtillon et de Commentry), *D.* 1876-3-90.

On doit donc reconnaître que la loi du 29 décembre 1920 établissant certains impôts « *à partir du premier janvier 1920* » était juridiquement correcte, et ne portait pas atteinte au principe de non-rétroactivité. Cette loi ne rétroagit pas du fait qu'elle frappe des situations en cours, du moment que ces situations n'ont pas fait l'objet d'émissions de rôles nominatifs.

II. — LA DETTE INDIVIDUELLE D'IMPOT EST INTANGIBLE

Une fois intervenu l'acte administratif créateur de dette individuelle, la situation du contribuable n'est plus susceptible d'être modifiée par une loi nouvelle ; le chiffre de la dette ne peut plus être remis en cause sur la base d'une modification législative. Il faut en conclure que la loi du 4 décembre 1925, portant dans son article 2 : « sont majorés... les rôles des contributions directes *émis* ou à émettre au titre de l'année 1925 » est incontestablement une loi rétroactive (4). Elle ne l'est pas en tant qu'elle frappe les rôles à émettre, mais elle le devient lorsqu'elle frappe les rôles *émis*. Cela ne veut pas dire qu'une telle loi soit inconstitu-

(4) Contra Trotabas, *op. cit.*, p. 270. Selon cet auteur, la loi du 4 déc. 1925 n'est pas rétroactive. C'est d'ailleurs la conséquence logique de sa théorie qui n'admet pas, nous l'avons vu, le caractère individuel de la situation juridique du contribuable. Notons simplement qu'un tel système conduit nécessairement à conclure que le principe de non-rétroactivité ne s'applique jamais en droit fiscal puisque la situation du contribuable est toujours objective. C'est une conséquence inadmissible, que d'ailleurs le professeur Trotabas se refuse à admettre.

Voir de même Duguit : « Traité de droit constitutionnel », II, p. 159 : « Rendu exécutoire par le Préfet, le rôle fait naître la créance de l'Etat contre le contribuable pour la quotité inscrite au rôle, mais il ne lui garantit point qu'une loi nouvelle n'autorisera pas l'établissement d'un nouveau rôle ou la majoration des rôles déjà établis et la naissance d'une nouvelle créance au profit de l'Etat contre lui ».

tionnelle, car, en droit français rien ne permet d'affirmer que le principe contenu dans l'article 2 du code civil ait la valeur d'un principe constitutionnel. Le législateur a le droit d'y apporter des exceptions.

Mais il faut ici faire une importante remarque. Dire que la dette d'impôt est intangible ne signifie pas qu'il soit impossible à l'administration fiscale de revenir sur cette dette pour corriger les erreurs dans l'évaluation de la matière imposable ou dans l'application des tarifs. Les *rôles supplémentaires* étudiés dans le précédent chapitre ont précisément pour objet de procéder à de telles corrections. Mais, ce que les agents de l'administration ne peuvent pas faire, c'est de se fonder, pour effectuer cette révision, sur une loi promulguée postérieurement à l'individualisation de la dette d'impôt, c'est à dire, selon nous, postérieurement à la mise en recouvrement du rôle primitif ou principal. Ils ne peuvent le faire que si la loi nouvelle le permet expressément. Dans le cas contraire ils doivent réviser les évaluations sur la base de la législation en vigueur à la date de la mise en recouvrement du rôle primitif.

Hâtons-nous d'ajouter que, si telle est la seule solution logique, ce n'est pas celle adoptée par la jurisprudence.

III. — L'INTERPRÉTATION JURISPRUDENTIELLE DU PRINCIPE DE NON-RÉTROACTIVITÉ

La jurisprudence n'admet pas, en général, comme point de départ de l'individualisation de la situation juridique du contribuable, la mise en vigueur de l'acte

administratif. Elle fait partir l'intangibilité de cette situation du moment où est intervenu le fait générateur de l'imposition.

Les cas d'espèce peuvent être répartis en trois catégories : les impôts frappant des situations ou états de fait durables (impôts sur le revenu) ; les impôts frappant des actes ou des faits instantanés (contributions indirectes) ; et enfin les droits d'enregistrement.

1° *Les impôts sur le revenu.*

L'application normale des notions qui précèdent conduirait à décider que le revenu imposable tombe ou ne tombe pas sous le coup de la loi nouvelle selon que la promulgation de cette dernière intervient avant ou après la mise en recouvrement du rôle. Mais cette solution présenterait un grave inconvénient pratique. La date de confection et de mise en recouvrement des rôles est, en effet variable. Elle dépend, soit de la négligence de l'administration, soit de la mauvaise volonté des contribuables ; il est donc impossible de se rapporter à cette date pour diminuer ou augmenter la dette d'impôt conformément à la nouvelle législation.

C'est pourquoi la jurisprudence a combiné le principe de *non-rétroactivité* et celui de l'*annalité de l'impôt*. Nous avons vu que l'existence du fait générateur était apprécié au premier janvier de l'année d'imposition ; en conséquence, pour les impôts directs la législation en vigueur à cette date s'applique à tous les impôts perçus au titre de l'année considérée.

2° *Les contributions indirectes.*

En ce qui concerne les contributions indirectes, la jurisprudence fixe de même l'individualisation de la situation du contribuable (ou l'apparition d'un droit acquis, pour employer la terminologie dont elle use elle-même), non pas au moment de la rédaction d'un titre de dette, mais au moment de la survenance du fait générateur.

Elle pose, en conséquence, deux principes :

1° *La loi d'impôt frappe tous les faits nouveaux survenus après sa promulgation.* Peu importe la manière dont ces mêmes faits étaient imposés antérieurement. La formule employée par les arrêts est toujours la même : « Les lois d'impôt sont applicables à tous les objets frappés de droits nouveaux du jour où elles sont devenues exécutoires, et les débiteurs ou fabricants de ces objets ne peuvent exciper de l'affranchissement antérieur de tous droits pour prétendre à l'exemption de nouveaux impôts (5) ». On exprime généralement cette idée en disant que la loi d'impôt est d'une *application immédiate*, ce qui n'est pas contestable.

2° S'agissant, au contraire, des *actes* ou des *faits antérieurs à la promulgation de la loi*, la jurisprudence décide qu'ils ne sont jamais soumis à la

(5) Cass. Civ., 30 déc. 1873, *S.* 74-1-66 ; *D.* 74-1-309 ; 23 mars 1874, *S.* 74-1-272 ; 4 avril et 13 juin 1876, *D.* 76-1-316 ; 6 nov. 1900, *D.* 1901-1-185 ; 18 fév. 1901, *S.* 1901-1-392 ; 19 juillet 1923, *S.* 1924-1-64 ; *D.* 1926-1-55.

législation nouvelle (6), quelle que soit la date de l'intervention de l'acte administratif.

Cette solution s'explique également, par des considérations pratiques, mais qui sont beaucoup moins fortes que celles invoquées pour les impôts recouvrés au moyen d'un rôle nominatif. La règle de la *certitude* en matière fiscale semble, en effet, exiger que le montant d'un impôt tel qu'il peut être calculé par le contribuable lui-même, ne soit plus modifié entre le moment où se produit le fait générateur et celui où le contribuable se présente au paiement. Mais ce serait là donner une fausse interprétation de la règle de la certitude, car c'est au moment même du paiement que le contribuable doit être en mesure de contrôler l'exactitude de l'évaluation faite par l'administration (7).

3° *Les droits d'enregistrement.*

A cet égard, la position de la jurisprudence a plusieurs fois varié. Elle décidait, à l'origine, que l'article 2 du Code civil était étranger aux droits d'enregistrement.

La loi de finances du 28 avril 1816 renversa ce système et décida que les droits de mutation nouveaux, à l'exclusion des droits d'acte, ne frapperaient que les mutations postérieures à la loi.

(6) Cass. civ., 17 mars 1922, S. 1923-1-277.

(7) Pour les droits de douane, le tarif applicable est celui qui est en vigueur au moment de la déclaration en douane. Cette règle a été déduite assez arbitrairement de l'article 14 du titre II et de l'article 30 du titre XIII de la loi des 6-22 août 1791 (voir sur ce point Allix et Roux : « Les droits de douane », I, p. 299).

La jurisprudence actuelle conserve la distinction entre les droits d'acte et les droits de mutation (8).

1° Pour les *droits de mutation*, et pour *tous les droits d'enregistrement qui doivent être payés dans un délai de rigueur*, c'est la loi en vigueur au moment de la *transmission* qui est applicable. La solution est, par conséquent, la même que pour les impôts de consommation ; c'est toujours le fait générateur qui individualise la situation juridique du contribuable.

C'est, par exemple, le tarif en vigueur à la date du jugement d'envoi en possession provisoire des biens d'un absent qui doit régler le paiement des droits (9). C'est ainsi également que la loi du 25 février 1901, modifiant le mode d'évaluation de la valeur imposable d'un usufruit, s'applique à une nue-propriété séparée de l'usufruit antérieurement à la mise en vigueur de la loi, du moment que la transmission a eu lieu postérieurement à cette date (10). Il y a là une entorse à la logique juridique, puisqu'au moment de la transmission, mais avant la formalité de l'enregistrement, le contribuable est encore dans une situation objective, donc modifiable.

2° Lorsqu'il s'agit, au contraire, *d'actes juridiques*

(8) E. Pilon : « Principes et technique des droits d'enregistrement », Paris, 1929, I, page 25 et suiv. Voir l'exposé de la jurisprudence sous le numéro 47. L'auteur critique la jurisprudence, mais pour des raisons différentes. Pour lui, en effet, c'est au moment où l'opération juridique a eu lieu que la créance du Trésor a pris naissance (voir spécialement N° 48).

(9) Cass. Req., 8 déc. 1856, *S.* 57-1-299.

(10) Cass. Req., 16 avril 1904, *D.* 1904-1-585 ; *S.* 1905-1-246. Voir également Cass. civ., 4 mars 1931, *D. H.* 1931, p. 201. Cass. Req., 16 fév. 1909, *D.* 1909-1-321 ; Cass., 5 février 1923, *D.* 1926-1-42.

qui ne sont soumis à l'enregistrement que lorsqu'il en est fait état dans un acte public, c'est alors le système que nous défendons qui reprend son empire, et la loi applicable est celle qui est en vigueur au moment de l'enregistrement.

Il en est ainsi notamment, pour un acte passé à l'étranger et mentionné dans un acte public en France. « Attendu, dit l'arrêt, que les actes passés à l'étranger n'étant soumis à l'enregistrement que le jour où il en est fait usage en France, n'existent légalement pour le fisc qu'à compter de ce jour » (11).

On voit que la jurisprudence comprend le principe de la non rétroactivité de la loi fiscale d'une manière tout à fait particulière. Elle méconnaît la règle que seules les situations subjectives, nées d'un acte juridique individuel, sont intangibles. Il paraît difficile de prétendre que le fait générateur confère au contribuable un droit subjectif — ou acquis — à la permanence du statut légal.

(11) Cass. Civ., 31 janvier 1876, *S.* 76-1-425; *D.* 76-1-209. Voir également Cass. Civ., 26 juin 1878, *S.* 78-1-384, *D.* 78-1-426.

CHAPITRE IV

LA PROCÉDURE ADMINISTRATIVE DE NAISSANCE DE LA CRÉANCE D'IMPÔT

Nous avons terminé l'étude des conditions de temps qui limitent l'exercice de la compétence administrative. Celle-ci doit s'exercer dans un certain délai, et ne peut le faire qu'à propos de faits qui se sont produits à une certaine époque.

La question qui se pose maintenant est de savoir comment, sous quelles formes, s'exerce cette compétence qui va aboutir à la naissance de la créance d'impôt. Cette procédure peut se décomposer en deux phases :

1° La constatation et l'évaluation de la matière imposable ;

2° La rédaction du titre de recouvrement et sa mise en vigueur.

Dans l'une et l'autre de ces deux phases, nous constaterons que la procédure de naissance de la créance d'impôt se caractérise par deux traits essentiels qui se complètent : c'est une procédure *unilatérale* ; c'est une procédure *non-arbitraire*.

I. — LA CONSTATATION ET L'ÉVALUATION DE LA MATIÈRE IMPOSABLE (1).

Trois procédés sont possibles pour cette constatation et cette évaluation : ou bien l'administration a

(1) G. Jèze : « Cours de Finances publiques », Paris, 1935-1936,

l'initiative des opérations (procédé de l'évaluation administrative), ou bien cette initiative appartient au contribuable (procédé de la déclaration contrôlée) ou bien la procédure d'assiette prend les apparences d'un accord entre le contribuable et l'administration (procédé du forfait dit « contractuel »).

Examinons successivement ces trois catégories.

1° *L'évaluation administrative.*

Ce mode d'assiette peut lui-même revêtir deux formes différentes. Tantôt l'administration fixe le chiffre d'imposition selon des éléments qu'elle choisit à sa guise (évaluation directe), tantôt, au contraire, la loi lui impose certaines bases d'évaluation (système indiciaire).

Le système de l'*évaluation directe* n'existe plus, de nos jours, qu'à titre de sanction et sous forme d'imposition d'office. Il en est ainsi lorsque l'initiative des opérations d'assiette appartient au contribuable et que celui-ci ne fait pas la déclaration requise ou fait une déclaration fausse ou incomplète (2).

Le *système indiciaire*, limitant la liberté d'évaluation de l'administration, est plus favorable au contri-

p. 117 et 118. Allix et Lecerclé : « L'Impôt sur le revenu », 2 vol., Paris, 1926. « Les Contributions indirectes », Paris, 1930, 1, spécialement chapitres III et IV. « La taxe sur le chiffre d'affaires », Paris, 1927, p. 271 et suiv. Raymond Champion : « Le contrôle en matière de contributions directes en France », thèse, Paris, 1926. Jean Alaux : « Le rôle du Contribuable dans la Répartition des Charges fiscales », thèse, Paris, 1933.

(2) Code des impôts directs, art. 128. Pour l'impôt général sur le revenu, cet article prévoit trois cas d'imposition d'office : 1° L'absence de déclaration. 2° Le refus de réponse aux demandes d'éclaircissements ou de justifications du contrôleur. 3° La déclaration d'un revenu inférieur aux « dépenses personnelles ostensibles et notoires, augmentées des revenus en nature ».

buable. Un exemple en est fourni par *l'impôt cédulaire sur le revenu de l'exploitation agricole* qui est « considéré comme égal au revenu d'après lequel les terres exploitées sont imposées à la contribution foncière » (3). Le signe extérieur imposé à l'administration comme base d'évaluation est ici le *revenu cadastral*. C'est le type normal d'évaluation administrative (4) dans les systèmes fiscaux modernes.

Mais tout système d'assiette a pour but la constatation de la réalité de la matière imposable. Si l'on estime, de part et d'autre, que le chiffre établi d'après l'indice correspond approximativement à la réalité, c'est ce chiffre qui sera inscrit au rôle et fera l'objet de la dette individuelle. Si, au contraire, ce chiffre est sensiblement supérieur ou inférieur au revenu véritable, celui-ci pourra être prouvé. La réalité sera rétablie, dans le premier cas, par le contribuable, et dans le second, par l'administration.

(3) Code des impôts directs, art. 52.

(4) Pour la cédule des bénéfices de l'exploitation agricole, il y a donc bien un signe extérieur imposé à l'administration comme base d'évaluation.

Pour une autre cédule, celle des bénéfices industriels et commerciaux, la loi prévoit également l'imposition dite « forfaitaire », mais elle ne définit pas l'indice qui devra être choisi par l'administration. L'article 14 du Code des impôts directs (décret du 20 juillet 1934) énonce simplement que « le montant du bénéfice forfaitaire est évalué par l'Administration des Contributions directes », sans préciser davantage. Dans le système antérieur, au contraire (loi du 4 avril 1926) l'évaluation forfaitaire du bénéfice était établie légalement en fonction du chiffre d'affaires, qui servait donc de signe extérieur.

Il semble ainsi qu'aujourd'hui, on soit revenu au système de la taxation administrative pure et simple, au gré de l'Administration. Mais si telle est bien la situation en droit, en pratique cependant, l'Administration continue à prendre le chiffre d'affaires comme base de l'imposition. Ce n'est donc pas, en fait, le système de l'évaluation directe.

Cependant, jusqu'à une date récente, la situation du contribuable dans cette procédure n'était nullement comparable à celle de l'administration. Le contribuable qui s'estimait imposé pour un revenu supérieur à son bénéfice réel pouvait « demander par voie de réclamation, *après la mise en recouvrement du rôle*, une réduction proportionnelle de la cote, sauf à apporter devant la juridiction compétente les justifications nécessaires par tous les modes de preuves du droit commun » (5).

De son côté, le contrôleur peut, lorsque l'évaluation forfaitaire excède un certain chiffre, prendre le bénéfice réel pour base de l'impôt « à charge d'apporter, *en cas de contestation*, les justifications nécessaires » (6). Donc, si le contrôleur veut prendre le bénéfice réel pour base, il n'a qu'à inscrire purement et simplement le chiffre correspondant au rôle des impôts directs. Il n'aura de compte à rendre au contribuable que si celui-ci intente une action par la voie contentieuse. L'administration aura, il est vrai, à ce moment, la charge de la preuve malgré sa qualité de défendeur, mais il n'en est pas moins vrai qu'auparavant la dette d'impôt est devenue exécutoire au chiffre fixé par le contrôleur, et qu'elle a dû en principe, comme nous le verrons, être exécutée préalablement à l'instance engagée par le contribuable.

Dans le cas où, au contraire, le contribuable estime avoir été imposé au delà de son bénéfice réel, il était, avant la loi du 31 décembre 1936, dans une situation défavorable. Il devait, en effet, pour en apporter la

(5) et (6) Code des impôts directs, art. 52.

preuve, attendre la mise en recouvrement du rôle et exécuter préalablement son obligation.

Dans l'un et l'autre cas, la succession des opérations était donc la suivante : 1° Fixation du chiffre de l'impôt par l'administration ; 2° Mise en recouvrement du rôle ; 3° *En principe paiement de l'impôt* (7) ; 4° Instance contentieuse engagée par le contribuable. Ou bien alors celui-ci se prétendait surimposé d'après le système indiciaire ; il devait apporter la preuve de son bénéfice réel. Ou bien, imposé par l'administration sur la base du bénéfice réel, il en contestait le montant ; et c'était à l'administration qu'incombait le fardeau de la preuve. L'administration fixait donc unilatéralement le montant de la dette individuelle d'impôt. Ce pouvoir n'était limité que par le droit qui appartenait au contribuable de réclamer par la voie contentieuse.

La *réforme fiscale du 31 décembre 1936* a modifié ce régime. Il est désormais permis au contribuable de *dénoncer* le forfait dans un certain délai et moyennant certaines justifications (8). Si l'administration n'accepte pas le chiffre proposé par le contribuable, le conflit est porté devant une commission consultative, puis, le cas échéant, devant une commission d'appel. Il ne s'agit pas d'ailleurs d'une commission de taxa-

(7) Voir *infra*, deuxième partie, chapitre 2, III.

(8) Loi du 31 décembre 1936, art. 30 modifiant l'article 53 du Code général des impôts directs. Le forfait doit être dénoncé par le contribuable dans les deux premiers mois de l'année, moyennant la production des justifications suivantes : nature des principales cultures ; recettes brutes d'exploitation ; montant des fermages, salaires et intérêt des dettes contractées pour les besoins de l'exploitation.

tion, mais d'une véritable commission consultative dont le rôle est de fixer le fardeau de la preuve. C'est toujours, en dernière analyse, le chiffre fixé par le contrôleur qui servira de base à l'imposition, qu'il soit ou non conforme à celui qui a été déterminé par la commission (9). La seule différence avec le régime antérieur, c'est que le contribuable peut aujourd'hui intervenir directement dans la procédure d'assiette : *mais l'évaluation de la matière imposable est toujours strictement unilatérale.*

2° La déclaration contrôlée (10).

Selon ce procédé d'assiette, c'est le contribuable lui-même qui fournit à l'administration les bases de sa

(9) L'article 30 précité de la loi du 31 décembre 1936, stipule, en effet, après avoir prévu la possibilité de la dénonciation du forfait par le contribuable ou par le contrôleur : « Dans les deux cas, le contrôleur notifie au contribuable les bases d'imposition *d'après lesquelles il se propose de le taxer*. Le contribuable a un délai de vingt jours pour produire ses observations. »

Puis l'article 31, § 2 (ajoutant un article 53 *bis* au Code des impôts directs), instituant une commission consultative du premier degré, prévoit que « l'avis de la commission est notifié au contribuable par le contrôleur, qui l'informe en même temps, soit du chiffre *d'après lequel il se propose de le taxer*, soit de son intention de déférer cet avis à la commission centrale visée ci-après ».

Enfin, le § 3 du même article décide que « si la taxation est conforme, soit à l'appréciation de la commission départementale, soit à celle de la commission centrale lorsque celle-ci a été saisie, le contribuable ne peut obtenir de réduction par voie de réclamation devant la juridiction contentieuse qu'en apportant la preuve du chiffre exact de ses bénéfices. — Dans le cas contraire, la charge de la preuve incombe à l'administration, en tant que le *bénéfice retenu pour l'assiette de l'impôt* excède l'appréciation de la commission en dernier ressort. »

(10) Le système actuel de la déclaration contrôlée en matière d'impôt général sur le revenu n'a pas été établi sans discussions.

D'après le deuxième projet Caillaux (1907), l'Administration devait opérer elle-même la totalisation des revenus cadastraux, sauf pour les capitaux mobiliers pour lesquels la déclaration était obligatoire. La présomption d'exactitude attachée à cette déclaration était absolue et l'Administration ne pouvait en aucun cas obliger le contribuable à fournir des justifications.

propre imposition. Il donne, dans sa déclaration, tous les renseignements utiles pour l'assiette de l'impôt. Il n'est juridiquement obligé que de donner ceux qui sont exigés par la loi. En fait, les déclarations fiscales se présentent sous la forme de réponses à un questionnaire fourni par l'administration.

En France, les déclarations doivent être renouvelées chaque année. Dans d'autres pays, leur force juridique s'étend sur plusieurs exercices financiers. En Angleterre, par exemple, pour les cédulas A et B de l'*income tax*, les déclarations sont valables pendant trois ans pour la première, et pendant deux ans pour la seconde.

La déclaration est faite, dans la législation française, sous la foi du serment. La fausse déclaration expose donc son auteur aux peines correctionnelles du faux serment (art. 366 du Code pénal, mod. par la loi du 13 mai 1863).

Ces indications générales étant données, il faut se demander maintenant quelle va être l'attitude de l'administration et quels seront ses pouvoirs à l'égard de la déclaration du contribuable.

L'administration jouit d'une double prérogative :

1° Elle vérifie les déclarations.

2° Elle peut, éventuellement, les rectifier.

1° *Vérifications.* Deux demandes peuvent être, à

Sous le régime de la loi du 15 juillet 1914, la déclaration était facultative et l'Administration ne pouvait utiliser pour son contrôle que des éléments certains. De plus, la taxation d'office en cas d'absence de déclaration, ne pouvait pas dépasser un certain maximum.

cet effet, adressées au contribuable : demande d'éclaircissements ; demande de justifications.

Les *éclaircissements* n'ont aucune portée juridique. Ce ne sont que de simples compléments d'information. Aussi l'administration peut-elle les demander en tout état de cause et pour tout motif.

Les *justifications*, au contraire, ont une portée plus grande. Ce sont de véritables preuves qui sont demandées au contribuable, en dehors de toute procédure contentieuse. C'est pourquoi, à l'inverse de la demande d'éclaircissements, la demande de justifications ne peut être faite que dans les cas limitativement énumérés par la loi (11).

En dehors de ces moyens de contrôle qui nécessitent la mise en cause du contribuable, l'administration dispose de tous les documents dont elle peut avoir connaissance, soit dans ses propres services, soit par l'exercice de son droit de communication auprès des autres administrations publiques.

II. *Rectification*. Lorsque ces investigations auront démontré le caractère erroné de la déclaration, l'administration procédera à la rectification de celle-ci. Cette rectification nécessite la mise en cause du contribuable et une invitation doit lui être faite à présenter ses observations.

(11) Les justifications, en matière d'impôt général sur le revenu, peuvent être demandées dans trois cas : *a*) au sujet de la situation et des charges de famille du contribuable ; *b*) au sujet des charges retranchées du revenu brut ; *c*) lorsque le contrôleur a réuni des éléments permettant d'établir que le contribuable peut avoir des revenus plus importants que ceux qui font l'objet de sa déclaration (Code des impôts directs, art. 125).

Nous arrivons ici à une constatation déjà faite pour le système de l'évaluation administrative. Quelles que soient les opinions du contribuable sur les prétentions de l'administration, ce sont celles-ci qui entrent seules en ligne de compte. L'impôt est établi, non pas d'après la déclaration telle qu'elle émane du contribuable, mais d'après la *déclaration rectifiée*.

Les déclarations fiscales n'ont-elles donc aucune portée juridique ? Elles en ont une, sous la forme d'une *présomption d'exactitude* (12). Mais, comme il est de règle en droit fiscal, cette présomption ne se manifeste qu'après la mise en recouvrement du titre exécutoire, sous forme d'un *renversement du fardeau de la preuve* au cours de la procédure contentieuse.

Cette présomption d'exactitude joue aussi bien à l'égard du contribuable qu'à l'égard de l'administration :

1° A l'égard de l'*administration*, qui est obligée d'apporter la preuve de ses prétentions lorsque le contribuable conteste la rectification administrative de la déclaration. Quoique demandeur, le contribuable est déchargé du fardeau de la preuve.

2° A l'égard du *contribuable* lui-même, lorsqu'il prétend contester sa propre déclaration. Il doit alors apporter la preuve (13).

(12) Voir Champion, *op. cit.*, p. 210 et suiv.

(13) Cons. d'Etat, 22 déc. 1922, *D.* 1923-3-15 ; 16 février 1923, *Rec.* p. 152 ; 27 mars 1925, *Rec.* p. 325. « L'expiration des délais de déclaration fixés par l'article 16 de la loi du 15 juillet 1914 ne saurait, en présence des termes formels de l'article 22 de ladite loi, avoir pour effet de priver le contribuable du droit de contester, après l'émission du rôle et dans les délais légaux de réclamation, les bases de son imposition, alors même que celle-ci aurait été établie sur le chiffre de revenu déclaré par lui. »

La force probante de la déclaration n'existe pas seulement en matière fiscale ; la déclaration d'impôt sur le revenu est opposable au contribuable lorsque celui-ci réclame à l'Etat, aux départements ou aux communes une indemnité ou des dommages-intérêts dont le montant dépend directement ou indirectement de ce revenu.

Si nous nous en tenons à la question de l'assiette de l'impôt, *la présomption d'exactitude doit donc être en principe renversée par celui qui conteste le bien-fondé de la déclaration*. Une brèche importante est apportée à ce principe toutes les fois que l'administration est en droit de demander au contribuable des justifications.

Notons, enfin, pour mémoire, que la loi du 31 juillet 1917 avait institué pour l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux un système original qui a été abrogé par la loi du 13 juillet 1925. La charge de la preuve n'appartenait pas plus à l'administration qu'au contribuable. C'était le juge lui-même qui, après avoir pris connaissance des arguments du défendeur et du demandeur, se faisait librement une opinion.

3° *Le forfait dit « contractuel ».*

D'après ce procédé, qui ne rencontrait en France qu'une application en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires, le quantum de la dette d'impôt résulte d'une « conversation » entre le contribuable et l'administration. La loi du 16 avril 1924 (Code du chiffre d'affaires, art. 23, par. 2) énonce cette formule : « *Le montant du forfait servant de base à l'impôt sera établi par l'administration, après entente avec le*

contribuable ». Il faut donc bien distinguer ce forfait « contractuel » de la méthode indiciaire précédemment étudiée qui porte aussi parfois le nom de méthode forfaitaire.

Les termes de la loi ne laissent aucun doute sur le véritable caractère de ce mode d'assiette et nous indiquent bien qu'il ne constitue nullement une exception à la règle générale de l'établissement unilatéral de la dette d'impôt. Il y a bien entente avec le contribuable, mais, en fin de compte, le montant du forfait est « *établi par l'administration* ».

Examinons comment les choses se passent.

Le contribuable formule, en premier lieu, ses propositions qui ont, contrairement à la déclaration, le caractère d'une véritable *pollicitation*. Lorsqu'il déclare son revenu, le contribuable fournit un renseignement ; mais il peut toujours prouver devant un tribunal que ce renseignement est inexact. Lorsqu'au contraire il formule des propositions, il s'engage par là même à les maintenir si elles sont acceptées par l'administration.

L'administration accepte les propositions du contribuable ou les rejette. Supposons qu'elle les accepte. Est-ce à dire qu'il y a accord contractuel ? Nullement. Ce qui caractérise, en effet, le contrat, c'est qu'il est la source de l'obligation et que, s'il n'arrive pas à sa conclusion, l'obligation elle-même ne peut pas naître. Or, dans notre hypothèse, si le forfait n'est pas accepté, l'obligation fiscale naîtra quand même ; *mais elle sera calculée sur une autre base*. La proposition du contribuable, si elle a, pour celui-ci, une force juridique

plus grande qu'une déclaration, n'est cependant pour l'administration qu'un renseignement ou une indication. Si elle juge que le chiffre proposé est approximativement de l'ordre de grandeur du chiffre d'affaires réel, elle acceptera. Sinon, elle adoptera un autre procédé d'imposition.

Si l'administration rejette les propositions du contribuable, l'évaluation est faite, à la demande de celui-ci, par une *commission départementale*, qui n'est autre chose qu'un organe de l'administration fiscale. Il ne faut pas, en effet, se leurrer sur la nature juridique de ces commissions de taxation qui comprennent un nombre plus ou moins grand de représentants des contribuables. Si elles possèdent à un moins haut degré l'esprit de fiscalité, elles n'en sont pas moins, juridiquement, une branche de l'administration fiscale.

Le contribuable est libre d'accepter la décision de la commission, ou de renoncer au forfait pour rester soumis au régime de droit commun. Il n'en est autrement que dans les cas où le forfait a été déclaré *obligatoire* par la loi. Ainsi, même sous le régime du forfait, le quantum de la dette d'impôt est déterminé unilatéralement par l'administration.

L'étude juridique des différents procédés d'assiette de l'impôt nous a donc permis de vérifier l'exactitude du double principe posé au début du chapitre :

1° La procédure de détermination du quantum de la dette d'impôt est *unilatérale*. Elle n'a rien de *contractuel*.

2° Mais elle n'est pas *arbitraire*, et ce caractère qui découle de la légalité de la créance d'impôt, se mani-

festes de deux manières : a) l'administration doit utiliser obligatoirement un des modes d'assiette prévus par la loi ; b) le chiffre déterminé par elle doit résulter de la constatation objective de la valeur de la matière imposable, et la réalité peut toujours être rétablie devant un juge, moyennant la production de preuves suffisantes par l'une ou l'autre des parties en cause.

Ces mêmes principes trouvent leur application en ce qui concerne la naissance de la dette individuelle d'impôt et la rédaction du titre de dette.

II. — LA NAISSANCE DE LA DETTE INDIVIDUELLE D'IMPÔT

Pour tout impôt, la naissance de la dette individuelle, avec toutes les conséquences juridiques qui en résultent, se situe *au moment précis où le titre de recouvrement rédigé par un agent de l'administration devient exécutoire* (14). Il se peut, d'ailleurs, que cette deuxième phase de la procédure ne se distingue pas chronologiquement de la première, et que la liquidation de l'impôt, la naissance de la dette et son exécution se placent au même moment ; il en est ainsi toutes les fois qu'on est en présence de *droits au comptant*. Par exemple, pour un grand nombre de contributions indirectes et pour tous les droits d'enregistrement, l'impôt est payé immédiatement après la déclaration

(14) G. Jèze : « Nature et régime juridiques de la créance d'impôt », *R. S. L. F.*, 1936, p. 198. Von Myrbach-Rheinfeld, *op. cit.*, p. 204, situe à un autre moment l'apparition de la dette individuelle d'impôt : « C'est seulement lorsque la *signification de l'ordre de paiement* a été faite que la dette d'impôt est née. » A vrai dire, on ne voit pas comment et en vertu de quel titre juridique l'ordre de paiement pourrait être émis, si ce n'est en vertu du titre de dette individuelle. Il faut donc que la naissance de celui-ci soit antérieure à l'émission de l'ordre de paiement.

faite par le contribuable. En matière de *droits constatés*, au contraire, les deux opérations peuvent être séparées par un temps assez long. Il en est ainsi quelquefois pour les contributions indirectes et toujours pour les impôts *directs* ; pour ceux-ci, entre la liquidation et la rédaction du titre de recouvrement, se place la vérification des déclarations par l'administration. Signalons dès maintenant que l'expression de droits constatés ne doit pas être tenue pour synonyme de droits à terme (15). Nous verrons en effet, lorsque nous étudierons le terme, qu'il existe des droits constatés dont l'exigibilité est immédiate. Par exemple, en matière de contributions indirectes, il y a bien droit constaté, puisque l'impôt ne devient pas exigible dès la déclaration, mais il n'y a pas de terme, puisque l'impôt est en principe payé immédiatement et au fur et à mesure des constatations. Au contraire, les contributions directes sont tout à la fois des droits constatés et des droits à terme (16).

Quoi qu'il en soit, pour revenir à la question qui nous occupe, il est toujours possible de déterminer exactement la date de la naissance de la dette d'impôt. Cette détermination est nécessaire pour différentes raisons : 1° c'est à partir de ce moment que la dette tombe dans le *passif* du patrimoine du débiteur et que, par conséquent, elle devient *transmissible* aux héritiers ; 2° c'est aussi à compter de cette date que,

(15) Allix et Lecerclé : « Les contributions indirectes », I, p. 91.

(16) Des droits constatés, puisqu'un certain délai s'écoule entre la déclaration et la mise en recouvrement du rôle ; des droits à terme, puisqu'il y a un deuxième délai prévu entre cette mise en recouvrement et l'exigibilité de la dette d'impôt.

logiquement, la dette d'impôt devrait devenir *intangible* ; 3° enfin la mise en vigueur du titre de recouvrement fait courir un certain nombre de *délais* : délai de réclamation, délai de prescription, délai de paiement lorsque le droit est à terme, délai au cours duquel doit être exercé le privilège du Trésor.

Toutefois, le régime juridique n'est pas exactement le même suivant qu'il s'agit de droits au comptant ou de droits constatés à exigibilité immédiate d'une part, ou de droits constatés à terme d'autre part. Les conséquences signalées plus haut ne valent que pour ces derniers. Pour les autres, l'administration constate le montant de la dette que le contribuable acquitte immédiatement : c'est au moment où il se présente pour exécuter la formalité de l'enregistrement que celui-ci acquitte le montant des droits. Dans cette hypothèse la dette d'impôt n'a pas de vie juridique propre puisqu'elle est exécutée dès qu'elle a pris naissance. En particulier, il n'y a pas de prescription de la dette d'impôt, ou plus exactement celle-ci se confond avec la prescription du pouvoir de faire naître la dette. Le point de départ de délai sera donc, non pas la date de mise en vigueur du titre de recouvrement, mais le moment où le contribuable « aurait dû » provoquer la constatation de sa dette et, en même temps, en effectuer le paiement. Nous retrouverons la question dans le chapitre consacré à la prescription.

Mais, si ces deux catégories d'impôt n'ont pas exactement le même régime juridique, il n'y a cependant pas entre eux de différences essentielles. Il y a dans tous les cas une dette individuelle et il est parfaite-

ment possible d'en déterminer l'apparition. S'il n'y a pas unité de régime, il y a, par contre, *unité de la nature juridique de la créance d'impôt*. C'est ce que nous allons démontrer en examinant successivement les différentes catégories d'impôts.

1° *Impôts directs* (17) : l'acte administratif créateur de dette individuelle est le rôle. Celui-ci est rendu exécutoire par un arrêté collectif pris par le préfet dans les trois jours de la réception de l'avis l'informant de la confection des rôles. Mais ce n'est pas la date de cet arrêté qui importe, c'est celle de la *mise en recouvrement des rôles*, qui est fixée par le préfet ou le directeur départemental, d'accord avec le trésorier payeur général ; cette date de mise en recouvrement figure obligatoirement sur les rôles.

La dette individuelle d'impôt est notifiée au contribuable sous la forme d'une copie de l'article du rôle le concernant : c'est l'avertissement qui est adressé à chaque contribuable par le percepteur. Lorsque le débiteur de l'impôt tarde à effectuer le paiement de sa dette, l'administration lui envoie une deuxième no-

(17) Code des impôts directs, art. 354, 355, 356, 357 et 358. Un arrêt du Conseil d'Etat est particulièrement significatif sur ce point (C. E., 12 juillet 1932, S. 1932-3-105 avec la note de M. de Font-Réaulx) : « Considérant que, *seule, l'émission du rôle* arrêté par le Directeur des Contributions Directes et rendu exécutoire par le Préfet ou, en vertu du décret du 16 novembre 1926 par le Directeur lui-même, a pour effet de fixer l'imposition individuelle de chaque contribuable à l'impôt général et aux divers impôts cédulaires sur le revenu *et de le constituer débiteur du montant de cette imposition* ; que, par suite, les diverses opérations nécessaires à l'établissement des bases d'imposition et consistant notamment dans la réception ou le contrôle des déclarations, la communication éventuelle au contribuable des relèvements de revenu ou de bénéfice ou des bases d'imposition d'office projetés constituent de simples mesures préparatoires à la taxation. »

tification qui est la sommation sans frais. Ce dernier acte est le prélude des poursuites administratives. Ces notifications sont de simples mesures de publicité qui n'ont pas d'autre valeur juridique. Ce n'est pas l'avertissement qui crée la dette d'impôt ; c'est le rôle. D'autre part, la sommation sans frais n'a pas le caractère d'un acte de poursuite. Comme nous le verrons par la suite, les poursuites administratives ne peuvent commencer qu'après l'intervention d'un deuxième acte juridique, la contrainte, prise elle-même en exécution du rôle. Il en résulte que le contribuable ne justifie devant la juridiction contentieuse d'aucun intérêt lui permettant de poursuivre l'annulation d'une sommation sans frais.

2° Pour les droits constatés en matière *d'impôts* indirects (18), le contribuable peut se trouver en possession de différents actes administratifs qui portent dans la terminologie technique le nom de titres de mouvement, parce qu'ils permettent la circulation de la marchandise. Ces titres de mouvement constatent, soit que l'impôt n'est pas dû (passavant ou laisser-passer), soit que l'impôt a été payé (congé), soit enfin que l'impôt reste dû (acquit-à-caution). Dans cette hypothèse de crédit des droits, le débiteur est en possession d'un véritable titre de dette, qui est l'*acquit-à-caution*. La date de la délivrance de cet acquit est donc celle de la naissance de la dette individuelle d'impôt.

Lorsque le droit est au comptant, la formalité con-

(18) Code des contributions indirectes, art. 653 à 664.

siste simplement en une inscription sur un registre administratif spécial.

La procédure est analogue en matière de *droits de douane*.

3° *Droits d'enregistrement*. La naissance de la dette se place au moment même où est exécutée la formalité de l'enregistrement. C'est là une solution certaine bien qu'elle soit parfois méconnue par la jurisprudence. En particulier, s'il s'agit d'un droit de succession, la dette individuelle n'existe pas avant l'enregistrement ; elle ne prend pas naissance au jour de l'ouverture de la succession (19).

4° *L'impôt du timbre* (20). Celui-ci constitue une exception notable au principe qui fait l'objet de notre étude : dans ce cas, il n'y a pas d'acte administratif. La créance d'impôt ne naît que par son exécution volontaire par le contribuable. Il exécute lui-même toutes les opérations, et se sert à cet effet de timbres mobiles ou de papier timbré, acquis à l'avance et constituant une véritable monnaie fiscale. La liquidation, la naissance de la dette et son exécution se font simultanément au moment de l'apposition du timbre ou de l'usage du papier timbré. L'administration ne fait qu'exercer un contrôle *a posteriori*. La jurisprudence en déduit — c'est un point que nous retrouverons, — que si l'impôt a été acquitté à tort par le contribuable, il est impossible de le restituer. Mais ce qui s'oppose

(19) Solution contraire donnée par Cass. req., 21 janvier 1935, S. 1935-1-321, Rapport du conseiller Pilon.

(20) Gaston Jèze, *op. cit.*, p. 120, et Otto Mayer : « Le Droit administratif allemand », éd. fr., II, p. 212 et suiv.

alors à la répétition, ce n'est pas un principe de droit, mais une impossibilité de fait tenant à la nature du procédé employé. Par conséquent, il en est tout autrement lorsque l'impôt est dû pour les mêmes motifs, mais qu'il est assis et perçu d'une autre manière. Lorsque le contribuable acquitte le même impôt par voie de déclaration au bureau de l'Enregistrement et de paiement au comptant, la restitution est possible (21).

Si l'on cherche maintenant, à caractériser la compétence administrative en cette matière, on aboutit aux mêmes conclusions qu'en ce qui concerne la détermination du quantum de la dette : la compétence administrative est unilatérale et légale.

1° La compétence administrative est unilatérale.

L'acte administratif créateur de la dette individuelle d'impôt présente, à cet égard, la particularité d'être un titre exécutoire que l'administration se délivre à elle-même. Cela place la créance d'impôt aux antipodes des créances de droit privé. Pour celles-ci, le créancier muni d'un titre de dette sous-seings privés ne peut pas faire exécuter sa dette en vertu de ce seul titre. L'acte privé doit être revêtu de la formule exécutoire qui ne peut être délivré que par un juge ou par un officier public. L'acte administratif, au contraire, en matière fiscale, est exécutoire par lui-même. De là découle le caractère unilatéral du recouvrement de la

(21) Cass. civ., 18 déc. 1934, S. 1935-1-81, note E. P. (Soc. des chaussures Raoul). Nous aurons l'occasion de commenter ultérieurement cet arrêt.

créance d'impôt que nous retrouverons dans un chapitre ultérieur.

2° *La compétence administrative est légale et non-arbitraire.*

Les agents administratifs ont l'obligation juridique impérative de faire naître la dette d'impôt lorsque les conditions requises pour cette naissance se trouvent réunies ; la naissance de la dette doit suivre automatiquement les opérations d'assiette.

Cette obligation est prévue et sanctionnée par l'article final de la loi de Finances qui, après avoir posé le principe de l'interdiction de lever des impôts n'ayant pas fait l'objet de l'autorisation budgétaire, poursuit : « seront également punissables des peines prévues à l'égard des concussionnaires tous détenteurs de l'autorité publique qui, sous une forme quelconque et pour quelque motif que ce soit, auront, sans l'autorisation de la loi, accordé des exonérations ou franchises de droit, impôts et taxes publics, ou auront effectué gratuitement la délivrance des produits des établissements de l'Etat. Ceux qui auront bénéficié de ces faveurs seront poursuivis comme complices. »

C'est ce qu'on peut exprimer en disant que l'obligation fiscale est *d'ordre public*. Si on laisse de côté la partie du texte de la loi qui vise la perception des taxes et la vente des produits du domaine et des établissements industriels de l'Etat, le principe posé rencontre deux applications, dont la première seule nous intéresse pour le moment, mais qui procèdent de la même idée :

1° L'administration est dans l'obligation de provoquer la naissance de la créance d'impôt ;

2° Elle est dans l'obligation, ensuite, d'en poursuivre l'exécution.

Les agents chargés du service de l'assiette n'ont évidemment pas le pouvoir de ne pas faire naître une créance fiscale contre un contribuable déterminé. Mais ils n'ont pas davantage le droit *d'exonérer une catégorie de contribuables*. L'administration ne peut pas prendre une décision d'après laquelle la loi d'impôt ne s'appliquerait pas à telle ou telle catégorie d'individus. Il est arrivé, par exemple, qu'elle émette une instruction déchargeant certains assujettis d'un impôt déterminé et du droit de visite correspondant. De telles instructions administratives doivent être annulées (22).

Pour conclure sur cette question de l'exercice de la compétence administrative, il nous reste à donner à cette compétence la *qualification juridique* qui lui convient. Selon certains auteurs, la compétence administrative en matière fiscale aurait le caractère d'une compétence discrétionnaire. « On reconnaît le pouvoir discrétionnaire au fait qu'un agent public peut « se livrer à certaines appréciations », étant entendu que « l'appréciation est laissée libre par le législateur » : cela veut dire qu'il y a pouvoir discrétionnaire toutes les fois que l'exercice d'une compétence est laissée, à un titre quelconque, à l'appréciation subjective de l'agent, qui doit apprécier, d'après les circonstances

(22) C. E., 24 mars 1922, Chambre Syndicale des fabricants d'eaux gazeuses de Paris, *R. D. P.*, 1922, p. 247, avec les conclusions de M. Rivet.

(de droit et de fait), s'il convient ou non d'exercer sa compétence. De ce point de vue, on verra qu'il est de l'essence du pouvoir fiscal d'être discrétionnaire (23). »

Les développements qui précèdent montrent bien, au contraire, que jamais l'agent de l'administration n'a d'« appréciation subjective » à exercer. Il n'apprécie pas, il constate. Il ne peut en aucun cas décider de l'opportunité ou de l'inopportunité de son action. Il n'a pas à décider « s'il convient ou non d'exercer sa compétence ». Il a l'obligation juridique impérative de l'exercer.

La compétence administrative en matière fiscale a juridiquement le caractère d'une compétence liée.

Nous sommes ainsi arrivés au terme de cette première partie consacrée à la naissance de la créance d'impôt. Au cours de cette étude, nous avons rencontré un certain nombre de principes propres au droit fiscal et qui contribuent à donner à celui-ci une physionomie autonome.

Si nous poursuivons cette analyse dans l'ordre chronologique, il nous faut maintenant nous demander quels sont les *caractères juridiques que présente la dette individuelle d'impôt*. Ce sera l'objet de la deuxième partie.

Trois questions se poseront à ce propos :

1° Quels sont les aspects différents que peut revêtir la créance d'impôt et quelles sont les *modalités* dont celle-ci peut être affectée ?

(23) Trotabas, *op. cit.*, p. 244 et suiv.

2° Comment et à quelles conditions s'exerce la *compétence administrative* en vue de poursuivre l'exécution de la créance d'impôt ?

3° Quels sont les effets de la disparition rétroactive de la créance d'impôt et de l'annulation des opérations de recouvrement ? La *répétition de l'indû* est-elle admise en droit fiscal dans les mêmes termes qu'en droit privé ?

DEUXIÈME PARTIE

LA DETTE INDIVIDUELLE D'IMPOT

I. — Les modalités de la dette d'impôt.

II. — L'exercice de la compétence administrative en matière de recouvrement.

III. — La répétition de l'indû.

CHAPITRE PREMIER

LES MODALITÉS DE LA DETTE D'IMPOT

La dette individuelle d'impôt ne se présente pas toujours sous le même aspect. Il y a le type normal de la dette d'impôt qui est immédiatement exigible dès sa naissance, qui ne comporte qu'un seul débiteur et pour laquelle la personnalité du débiteur n'a pas changé entre la naissance de la dette et son exécution. Mais la dette d'impôt peut aussi présenter certaines particularités — ou modalités, au sens large du terme, — qui peuvent être classées en trois rubriques :

1° Il se peut, tout d'abord, qu'il y ait *pluralité de débiteurs*. Il n'y a qu'une seule dette et qu'un seul objet, mais il y a plusieurs sujets passifs de l'obligation. C'est l'hypothèse de la solidarité et du cautionnement.

2° En second lieu, la dette individuelle d'impôt peut être affectée de *modalités proprement dites* : terme, condition suspensive ou condition résolutoire, qui suspendent l'exigibilité de l'obligation ou en font disparaître rétroactivement les effets.

3° Enfin, il peut se produire que le débiteur contre qui l'exécution est poursuivie n'est pas celui qui existait au moment de la naissance de la dette ; il y a eu *transmission* de la dette d'impôt.

Etudions successivement ces différents points.

I. — LA PLURALITÉ DE DÉBITEURS.

1° *Solidarité.*

Dans le cas de la solidarité, il y a *pluralité de débiteurs principaux*. Les codébiteurs solidaires doivent l'impôt au même titre et pour la même cause. C'est ainsi que les héritiers sont codébiteurs solidaires des droits de mutation par décès (loi du 22 frimaire an VII, art. 32) (1). De même, l'article 12 du décret-loi du 20 juillet 1934 édicte la solidarité entre les parties pour les droits d'enregistrement exigibles sur les jugements et arrêts.

Dans d'autres hypothèses, la solidarité fiscale se présente sous un aspect un peu différent, et se rapproche du cautionnement. Il s'agit des cas où elle existe, non pas entre les codébiteurs de l'impôt, mais entre le débiteur de l'impôt et un *tiers* qui a été déclaré par la loi « *responsable* » du paiement de l'impôt. Par exemple, le cessionnaire d'un fonds de commerce peut être rendu responsable, solidairement avec le cédant, du paiement de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, de la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires et de la taxe d'apprentissage (*D. L.* du 20 juillet 1934, art. 26, Code des C. D., art. 91). De même encore, la femme séparée de biens et vivant avec son mari est solidairement responsable du paiement de l'impôt général sur le revenu établi au nom de ce dernier, au moins dans la proportion de ses revenus propres par rapport à l'ensemble des revenus du

(1) Code de l'Enregistrement, art. 133.

ménage (Code des C. D., art. 92), etc. Il s'agit là de personnes qui sont rendues responsables quoique n'étant pas contribuables ; elles sont, si l'on veut, contribuables au second degré. C'est une technique qui est très voisine de celle du cautionnement ; et cependant il n'y a pas cautionnement, car celui-ci résulte d'un contrat, alors que, dans le cas qui nous occupe, il y a obligation légale.

Le principe de la solidarité ne fait pas de doute dans toutes ces hypothèses où la loi l'édicte expressément.

Il est également certain que la solidarité ne peut être étendue lorsqu'il s'agit de cette espèce particulière de solidarité qui existe entre le débiteur de l'impôt et un non-contribuable légalement responsable. Les textes qui la prévoient doivent être interprétés restrictivement.

La question peut se poser, au contraire, de savoir si des dispositions telles que celle de la loi de Frimaire ou du décret du 20 juillet 1934 constituent des dispositions exceptionnelles, ou si elles ne sont que des applications particulières d'un principe général. *Peut-on dire qu'entre codébiteurs de l'impôt il y a toujours solidarité*, de même qu'il y a solidarité entre coauteurs d'un même délit (2) ?

La doctrine et, dans une certaine mesure, la jurisprudence, ont toujours résisté aux prétentions de

(2) Pilon : « Principes et technique des droits d'enregistrement », I, p. 490 et suiv. Léon Leblanc : « L'obligation personnelle et la contribution au paiement des droits d'enregistrement », thèse, Lille, 1901. Gaston Lerouge : « De l'obligation au paiement des droits d'enregistrement », thèse, Paris, 1930.

l'Administration en ce sens. Si le principe de la solidarité a été ainsi repoussé, c'est qu'un article du Code civil, l'article 1202, paraît y opposer un obstacle insurmontable « *La solidarité ne se présume pas, il faut qu'elle soit expressément stipulée. Cette règle ne cesse que dans le cas où la solidarité a lieu de plein droit, en vertu d'une disposition de la loi* ». La solidarité ne peut donc exister, semble-t-il, en l'absence d'un texte formel analogue à celui qui existe en ce qui concerne les droits de succession.

N'osant pas, en présence de l'article 1202 du Code civil, prononcer le mot de solidarité, les tribunaux ont fait appel à une notion voisine, celle d'*indivisibilité* (3).

La question se posait, en pratique, en matière de droits d'enregistrement, en ce qui concerne les jugements et les actes sous seings privés produits en justice. Elle a été résolue par le décret de 1934 précité pour les jugements, mais reste entière pour les actes sous seings privés.

La matière est régie par les articles 29 et 30 de la loi de Frimaire, qui ne parlent pas d'indivisibilité ni de solidarité, mais disent simplement que les droits devront être payés « par les parties ». Or, a-t-on dit, une division matérielle de ce paiement ne se conçoit pas, pas plus que ne peut se concevoir une division de la formalité. « *Les droits d'enregistrement, disent les arrêts, sont indivisibles comme la formalité même.* » Le principe de l'indivisibilité du paiement repose donc

(3) Cass., 19 nov. 1834, *S.* 35-1-157; 23 février 1836, *S.* 36-1-225; 21 décembre 1870, *S.* 70-1-37; 20 juillet 1896, *D.* 97-1-243.

sur une simple circonstance de fait : la juxtaposition matérielle du paiement et de la formalité. Il est évident que l'administration ne peut pas attendre pour effectuer l'enregistrement que toutes les parties aient successivement acquitté leurs droits.

Mais les difficultés commencent lorsque les deux opérations, formalité et paiement, viennent à se séparer. C'est ainsi que l'arrêt de la Cour de cassation du 20 novembre 1889 décide que les *suppléments de droits* ne peuvent être réclamés que par fractions aux redevables (4). En effet, la formalité étant effectuée au moment où les suppléments de droits sont réclamés, l'indivisibilité du paiement n'a plus de raison d'être ; c'est la conséquence logique du système.

Par contre, *lorsque la totalité des droits reste impayée*, et non pas seulement une fraction, un arrêt du 19 octobre 1896, rétablit la solidarité, « attendu, dit-il, que les droits d'enregistrement sont indivisibles comme la formalité même ; que, s'il y a exception à cette règle, c'est uniquement dans le cas où, après l'enregistrement d'un jugement, l'administration reconnaît que la perception a été insuffisante et réclame un supplément de droits ; que tel n'était pas le cas dans l'espèce, puisqu'il s'agissait de droits qui auraient dû être consignés avant l'enregistrement et dont la perception ne pouvait être morcelée (5) ».

(4) S. 1890-1-353. Note A. Wahl : « Cette créance étant celle d'une somme d'argent, est essentiellement divisible ».

(5) S. 1897-1-525. Note A. Wahl (voir en particulier le paragraphe 2 de la note) : « Tout ce qui résulte, dit M. Wahl, de l'indivisibilité de la formalité, c'est que les droits peuvent être exigés sur toutes les dispositions de l'acte, mais il n'est pas exact qu'à raison

En réalité, dans tous les cas où les droits restent dûs, en totalité ou en partie, après la formalité de l'enregistrement, l'indivisibilité ne se comprend plus. Elle perd l'apparence de justification qui pouvait résulter de l'impossibilité de « syncoper » l'enregistrement.

La vérité est que la notion d'indivisibilité n'a pas sa place en matière fiscale ; rien n'est plus divisible que l'obligation fiscale qui est une obligation de somme d'argent. La jurisprudence confond indivisibilité et solidarité. Il eût été plus simple et plus logique d'élargir le principe posé pour les cohéritiers par la loi de Frimaire.

Sans doute oppose-t-on à cette extension, le principe célèbre que la solidarité ne se présume pas. Mais il semble bien que cette règle ait été interprétée beaucoup trop strictement. Relisons, en effet, l'article 1202 du Code civil ; nous verrons alors qu'il n'a pas été écrit pour autre chose que pour la solidarité conventionnelle. Il signifie simplement que la solidarité ne peut résulter que des termes exprès d'un contrat. Mais il en est autrement, dit l'alinéa 2 du même article, lorsque la solidarité a lieu de plein droit, en vertu d'une disposition de la loi. Le Code ne parle pas de la nécessité d'une disposition légale formelle. Une interprétation large de la part des tribunaux n'est donc nullement exclue.

de cette indivisibilité, la Régie puisse réclamer les droits à chaque partie ; elle ne leur demande qu'une somme d'argent, et, toute somme d'argent étant divisible, sa créance se fractionne », et l'auteur de la note conclut que le seul système admissible est celui de la solidarité.

La jurisprudence a d'ailleurs donné, en une autre matière, un exemple éclatant d'extension de la solidarité légale, en appliquant aux coauteurs d'un délit civil le principe posé par l'article 55 du Code pénal pour les coauteurs d'un délit pénal. Elle a étendu, à juste titre, la notion de solidarité pour identité de motifs. Or, en droit fiscal, la situation juridique des parties, codébitrices d'un droit d'enregistrement, n'est-elle pas analogue à celle des héritiers codébiteurs des droits de mutation par décès ? Et surtout, depuis le décret du 20 juillet 1934, ne paraît-il pas illogique de traiter différemment les parties à un jugement et les parties à un contrat ?

En conclusion, rien ne s'oppose à ce que la solidarité soit admise comme un principe général en matière fiscale, toutes les fois qu'il existe plusieurs débiteurs qui sont tenus de la même dette pour la même cause. La jurisprudence, nous l'avons vu, l'admet en pratique, mais, dans les cas qui ne font pas l'objet d'une disposition légale expresse, elle préfère dissimuler la solidarité sous le masque de l'indivisibilité.

Il faut d'ailleurs bien préciser la portée de cette règle. Pour qu'il y ait solidarité, il faut qu'il y ait véritablement entre les codébiteurs de l'impôt *identité de situation et de cause juridiques*. C'est ainsi que la jurisprudence n'admet pas la solidarité entre le légataire universel et l'héritier réservataire d'une part, et un légataire particulier d'autre part (6). L'héritier et

(6) Trib. de la Seine, 31 mai 1911, *S.*, 1912-2-159. La qualité d'héritier n'appartient pas non plus au conjoint survivant appelé à titre de successeur irrégulier.

le légataire particulier ne sont pas, en effet, contribuable au même titre.

Quant aux effets de la solidarité fiscale, ce sont en principe ceux qui sont énumérés par le Code civil. Chacun des codébiteurs peut être contraint pour la totalité, et le paiement fait par un seul libère les autres envers le fisc (art. 1200). La jurisprudence n'admet pas toujours, cependant, les effets dits « secondaires » de la solidarité. Sur ce point, on relève des décisions contradictoires. En matière de contributions indirectes, un arrêt de la Cour de cassation a décidé cependant que la notification de la contrainte faite au débiteur principal interrompt la prescription à l'égard de la caution solidaire (7).

Bien entendu un règlement de comptes interviendra entre le débiteur qui a payé le tout et ses codébiteurs. Ce recours pourra être fondé, soit sur l'action de gestion d'affaires, soit sur l'action de subrogation. Nous retombons en effet dans le domaine du droit civil (art. 1251, Code civ.). Le débiteur pourra donc invoquer la *subrogation légale*. Dans le chapitre suivant, nous verrons dans quelles conditions il lui sera possible d'exercer le privilège du Trésor.

2° Cautionnement (8).

Le cautionnement se rencontre en matière de droits de consommation, toutes les fois qu'il s'agit de droits

(7) Cass. Civ., 18 mars 1884, *Ann. Jud.*, 1885-87, p. 173. Voir, en sens contraire, en matière d'enregistrement, Lyon, 8 mars 1861, *Journ. de l'Enr.*, 17470.

(8) Allix et Leclercé : « Les Contributions indirectes », Paris, 1930, 1, p. 104.

2° Lorsque le débiteur principal devient insolvable.

Elle disparaît, d'autre part, *indépendamment de l'obligation principale* :

1° Par l'écoulement d'un certain délai. L'engagement de la caution n'est pas en effet un engagement indéfini. Il est généralement temporaire et le plus souvent limité à un an.

2° Lorsque la résiliation du cautionnement se fait d'accord avec la Régie.

En cas de mort de la caution, son obligation passe à ses héritiers.

II. — LES MODALITÉS PROPREMENT DITES.

Les modalités — au sens strict du mot — dont peut être affectée la dette individuelle d'impôt sont au nombre de trois : le terme, la condition suspensive et la condition résolutoire.

1° *Le terme.*

Le terme correspond à la distinction de la *naissance* et de l'*exigibilité* de la dette. Normalement les deux choses sont confondues ; la dette d'impôt est exigible dès sa naissance. C'est le cas pour tous les droits dits « au comptant », mais nous avons vu qu'il pouvait en être de même des droits constatés. La notion de droits constatés intervient dans la théorie de l'assiette, mais non dans celle du recouvrement. Il faut distinguer la liquidation, la naissance de la dette et son exigibilité. Lorsque les deux premières opéra-

constatés et que le crédit des droits a été accordé au débiteur. Il se présente, en pratique, soit sous la forme d'un titre de mouvement, l'*acquit-à-caution* ; soit, plus généralement encore, sous la forme d'une *obligation cautionnée*, ou traite cautionnée à quatre mois d'échéance.

Ce cas de pluralité de débiteurs se rapproche beaucoup du précédent, car la loi exige que la sûreté personnelle fournie par le débiteur s'engage comme caution solidaire (9). Ce qui signifie qu'en droit, l'administration n'est pas tenue de discuter le contribuable principal, mais qu'elle peut, au contraire, s'adresser directement à la caution. Celle-ci est donc en rapport direct avec la Régie et elle est tenue comme le contribuable lui-même.

Le régime du cautionnement fiscal est en principe celui du droit civil. La caution doit avoir la capacité de s'obliger et être solvable.

Quoique ressemblant beaucoup à la solidarité, le cautionnement solidaire en diffère cependant en ce qu'il n'est qu'une obligation accessoire. Alors que les codébiteurs solidaires sont sur un pied d'égalité, la caution ne fait que garantir l'obligation principale.

Ce caractère se dégage lorsqu'on étudie les *modes d'extinction du cautionnement*.

L'obligation de la caution disparaît *par voie de conséquence* :

1° Lorsque le débiteur principal a exécuté.

(9) Code des Contributions Indirectes, art. 653 : « L'expéditeur donne, en outre, caution solvable qui s'engage solidairement avec lui à rapporter le certificat ».

tions sont séparées, il y a droit constaté ; lorsqu'une certaine période de temps s'écoule entre la deuxième et la troisième, il y a droit à terme.

Il y a donc des cas assez nombreux où un délai s'écoule entre le moment de la naissance de la dette et celui où l'exécution pourra en être poursuivie ; c'est le *terme suspensif* proprement dit. Si l'on envisage la succession chronologique de la naissance de la dette et de son recouvrement, une autre hypothèse peut d'autre part se réaliser, bien que beaucoup plus rarement ; il se peut, en effet, que l'exigibilité de l'impôt *précède* sa naissance en tant que dette individuelle. Dans ce cas, il y aura donc lieu à restitution éventuelle lorsque cette naissance ne pourra pas se produire. C'est le système de l'*avance*.

Le terme suspensif.

Il y a terme toutes les fois que la loi d'impôt accorde le crédit des droits. Cette hypothèse peut se produire de deux manières différentes : ou bien l'exécution de l'intégralité de la dette d'impôt est remise à une date ultérieure ; ou bien, plus fréquemment, on fractionnera le paiement et on en échelonnera les prestations successives sur une certaine période.

Comme tout ce qui affecte l'existence ou l'exécution de la créance d'impôt, le terme n'est jamais laissé à la discrétion de l'administration. Le terme est *légal* comme la dette elle-même. L'administration ne peut ni en allonger le délai ni retarder l'exigibilité de la créance en dehors des cas prévus par la loi. Le prin-

cipe est posé, en matière de droits d'enregistrement, par l'article 59 de la loi de frimaire : « Aucune autorité publique, ni la règle ni ses préposés, ne peuvent accorder de remises ou modérations de droits... et des peines encourues, ni en suspendre ni faire suspendre le recouvrement, sans en devenir personnellement responsables ».

Parfois le terme a lieu *de plein droit* et résulte automatiquement de la loi. Il en est ainsi notamment en matière de Contributions directes. Dans d'autres cas, au contraire, le *contribuable doit former une demande* en vue de bénéficier du fractionnement des droits. Le fractionnement des droits de succession est effectué « sur la demande de tout légataire ou donataire ou de l'un quelconque des cohéritiers solidaires (10). »

Le terme confère généralement à l'administration le bénéfice de *garanties supplémentaires*. En matière de Contributions indirectes, le crédit des droits est toujours accompagné du cautionnement réalisé, soit sous la forme de l'acquit-à-caution, soit sous la forme d'obligations cautionnées à quatre mois d'échéance. Pour les droits de succession, le fractionnement des droits donne à l'administration une prérogative exorbitante du droit commun, un privilège spécial sur les immeubles de la succession, qui constitue une véritable hypothèque privilégiée.

Le terme est un délai pendant lequel l'exigibilité

(10) Code de l'Enregistrement, art. 136 (loi du 13 juillet 1911, art. 7. Loi du 25 juin 1920, art. 35).

est suspendue (11). La *date de l'exigibilité* est parfois fixe. Le plus souvent elle est variable.

Pour les *contributions directes* (12), en principe, les termes d'exigibilité sont fixes : 30 avril et 31 octobre. Cependant, lorsque les rôles ont été mis en recouvrement au delà d'une certaine époque, on tient compte de la date de mise en recouvrement. Lorsque les rôles ont été émis entre le 1^{er} mai et le 31 juillet, la première fraction est exigible dès la mise en recouvrement. Lorsque la mise en recouvrement est postérieure au 31 juillet, la première fraction est exigible dans le mois qui suit la mise en recouvrement, et la seconde le 31 octobre. Enfin, si la mise en recouvrement est postérieure au 30 septembre, la totalité de l'impôt est exigible dans le mois qui suit la mise en recouvrement.

Pour l'*impôt successoral* (13), le fractionnement est semestriel, et le premier a lieu au plus tard six mois après l'expiration du délai pour souscrire la déclaration de succession.

Lorsque le débiteur de l'impôt successoral remet en garantie des rentes sur l'Etat ou des obligations de la Défense nationale, il peut différer le paiement de tout ou partie de l'impôt pendant cinq ans à compter de l'ouverture de la succession (14).

Lorsque, dans une succession, est comprise une nue

(11) Le terme étant établi dans l'intérêt du contribuable, celui-ci peut renoncer à en profiter. Le paiement qu'il fait dans ces conditions est valable et, après avoir effectué un paiement intégral, le contribuable ne peut réclamer le paiement des termes non échus.

(12) Code des impôts directs, art. 383.

(13) Code de l'enregistrement, art. 136.

(14) Code de l'Enregistrement, art 138.

propriété, le paiement peut être différé, à concurrence de la part proportionnelle à la valeur imposable de la nue propriété, jusqu'à l'expiration d'un délai de six mois à compter de la réunion de l'usufruit à la nue propriété (15).

Enfin, si une succession comprend des créances à terme nominatives, dues en vertu d'un acte notarié et venant à échéance plus de cinq ans après l'ouverture de la succession, le paiement peut être, à concurrence de la part proportionnelle au montant de ces créances, et à la demande des parties, être différé jusqu'à la date de ces échéances, sans que le paiement pour solde puisse être retardé au delà de trente ans (16).

Dans tous ces cas, l'octroi du terme se justifie par la nécessité pour le contribuable d'avoir en mains des *disponibilités* suffisantes pour acquitter le montant de l'impôt. Un dernier exemple en ce sens nous est fourni par les droits sur les baux immobiliers qui sont fractionnés, s'il s'agit d'un bail à durée fixe, en autant de paiements qu'il y a de périodes triennales dans la durée du bail ; et, s'il s'agit d'un bail à périodes, en autant de paiements que le bail comporte de périodes (17).

Il peut arriver que le terme prenne fin avant son échéance. Il en est ainsi dans les hypothèses de *déchéance du terme*. Les cas de déchéance peuvent être classés en deux groupes :

1° Tout d'abord, lorsque le terme est fondé sur la

(15) Code de l'Enregistrement, art. 140.

(16) Code de l'Enregistrement, art. 142.

(17) Code de l'Enregistrement, art. 130.

préoccupation déjà signalée de permettre au contribuable de disposer d'une somme liquide suffisante sans être obligé, pour acquitter les droits, d'aliéner certains biens soumis à l'impôt, il y aura déchéance du terme lorsqu'il pourra être prouvé que le contribuable peut, en fait, disposer de cette somme.

Lorsqu'il est établi que les débiteurs de l'impôt successoral ont réalisé des biens dépendant de la succession, pour une valeur nette au moins égale au montant des droits restant dûs, les droits deviennent immédiatement exigibles.

Il en est de même pour l'héritier qui a reçu une nue propriété, en cas de cession totale ou partielle de celle-ci ; et pour l'héritier qui a reçu des créances nominatives à terme lorsqu'il négocie ces créances.

2° Il y a déchéance du terme en cas de mauvaise foi du contribuable ou de mauvaise volonté dans l'exécution. La déchéance constitue donc, dans ce cas, une sanction. En cas de retard dans la déclaration ou de fausse déclaration, ou en cas de non-paiement du premier terme, l'impôt est immédiatement exigible.

En ce qui concerne l'impôt successoral, l'administration dispose, en cas de déclaration tardive, d'un certain pouvoir d'appréciation, et elle peut accorder le bénéfice du terme si elle estime que le retard n'est pas imputable à une faute du débiteur (18).

(18) Code de l'Enregistrement, art. 136, par. 9: « Le bénéfice des dispositions ci-dessus pourra être accordé, même en cas de déclaration tardive, lorsque l'administration de l'enregistrement acquiert la conviction que l'assujetti a été empêché, pour des raisons valables, d'observer le délai imparti. »

2° *Le système des avances.*

Contrairement au terme proprement dit qui est, nous l'avons vu, d'une pratique courante, les avances ne se rencontrent qu'exceptionnellement.

Elles sont, peut-on dire, l'inverse du terme. Elles se présentent de la façon suivante : on prend comme base de l'impôt dont le contribuable doit faire l'avance, la somme qui a été effectivement payée au titre de l'exercice précédent. Ce n'est qu'après ce paiement préalable que l'on procède à la *liquidation définitive*.

Un exemple en est donné, en France, par l'impôt *sur le revenu des valeurs mobilières*. C'est le régime des acomptes trimestriels, institué par la loi du 29 juin 1872, complétée par le décret du 6 décembre 1872.

D'après ce régime, l'impôt dû au titre d'un exercice donné est payé par avance et liquidé provisoirement d'après les résultats de l'exercice précédent. L'article premier, alinéa 4 du décret du 6 décembre 1872 stipule : « Chaque année, après la clôture des écritures relatives à l'exercice, il est procédé à une liquidation définitive de la taxe due pour l'exercice entier. Si, de cette liquidation, il résulte un complément de taxe au profit du Trésor, il est immédiatement acquitté. Dans le cas contraire, l'excédent versé est imputé sur l'exercice courant, ou remboursé, si la société est arrivée à son terme ou si elle a cessé de donner des revenus ».

Deux hypothèses doivent donc être envisagées :

1° Ou bien l'avance a été insuffisante par rapport au chiffre qui ressort de la liquidation définitive. Dans

ce cas, la différence doit être immédiatement acquittée par le contribuable.

2° Ou bien, à l'inverse, l'avance a été supérieure au chiffre définitif. Dans ce cas, nous dit le décret de 1872, l'excédent versé est *imputé* sur l'exercice courant ; c'est-à-dire que cet excédent sera défalqué du montant de la prochaine avance. Il s'agit bien ici d'une *imputation* et non d'une *compensation*, et il ne semble pas que les termes du décret de 1870 soient juridiquement impropres. En effet, « il y a eu, à l'occasion d'une même disposition, un premier versement qui a été fait à *valoir* et qui est suivi d'un *versement définitif calculé déduction faite du premier* (19) », ce qui est la caractéristique de l'imputation. La discussion théorique a une importance pratique assez considérable, car, s'il y a imputation, celle-ci se fait *ipso facto* dans tous les cas ; s'il y avait, par contre, compensation, la solution serait, au contraire, beaucoup plus douteuse. Nous verrons, en effet, que la compensation

(19) Nous empruntons cette définition de l'imputation au rapport du Conseiller Pilon sous Cass. Req., 21 mars 1934 (Société Anonyme des Comptoirs Normands, S. 1934-1-361) quoique l'auteur, dans cette espèce, ait soutenu la théorie de la compensation. Il nous a semblé, en effet, qu'il y avait quelque contradiction entre cette définition théorique et la solution positive proposée. Une controverse très instructive s'est élevée à cet égard entre le Conseiller-Rapporteur et le Doyen Geny dans la note qu'il a publiée sous cet arrêt au *Sirey* 1934 : « L'impôt, dit le Conseiller Pilon, n'avait pas été payé légitimement, mais à tort. Il n'était pas un acompte, un versement à valoir sur l'impôt exigible pour l'exercice en cours, il était l'impôt indûment payé sur la dette envers le Trésor pour l'exercice achevé ». A quoi le Doyen Geny répond fort justement que l'impôt avait bien été légitimement payé puisqu'il résultait d'une liquidation régulière, quoique provisoire. Il y a bien imputation au sens que le Conseiller Pilon lui-même donne à ce terme, à condition toutefois qu'il s'agisse bien du même impôt.

n'est admise, en droit fiscal, que dans des circonstances exceptionnelles.

Notons toutefois que, s'il ne nous paraît pas discutable qu'il y ait dans l'hypothèse envisagée une véritable imputation et non une compensation, il est nécessaire pour cela que la créance fiscale soit exactement la même ; il faut que la dette qui fait l'objet de l'imputation soit la même, ait la même cause que celle sur laquelle on l'impute. Il en est ainsi lorsque l'on a de part et d'autre un impôt sur le revenu des actions de société, c'est-à-dire sur les dividendes. Au contraire, lorsque l'avance porte sur l'impôt sur le revenu des actions, et que le contribuable prétend défalquer l'excédent de cette avance des impôts portant sur le revenu des obligations, il ne s'agit plus d'une imputation, mais d'une compensation. L'imputation ne se conçoit que s'il y a identité de dette.

Dans le système des avances, le paiement avant liquidation définitive est *obligatoire*. Dans d'autres cas, il est *facultatif*. Par exemple, pour l'impôt successoral, le législateur invite le contribuable à verser à l'administration de l'enregistrement des *acomptes*, c'est-à-dire des paiements partiels effectués avant la formalité qui détermine la naissance de la dette (20).

La différence entre le système des avances et celui des acomptes, c'est que dans le premier il s'agit du paiement d'une dette légalement exigible, tandis que dans le second il n'y a pas encore *exigibilité*, mais simplement une *faculté* accordée au contribuable de

(20) Lois des 22 Frimaire an VII et du 27 Ventôse an IX.

s'acquitter immédiatement. Lorsqu'il y a avance, la dette a réellement pris naissance. Sa liquidation n'est peut-être que provisoire, mais il est néanmoins possible à l'administration d'en poursuivre le recouvrement par les voies de droit. Au contraire, lorsqu'il y a acompte, il n'y a pas eu naissance de la dette et paiement d'une dette exigible. Le mécanisme sera cependant le même : lors de la liquidation, il y aura versement de ce qui n'a pas encore été payé, ou restitution du trop-perçu. Mais, et c'est là l'intérêt de la distinction, il se peut que cette liquidation n'intervienne jamais, notamment par suite de la prescription de la dette (21). Dans ce cas, le paiement de l'acompte devient sans objet, et il doit y avoir répétition. Nous retrouverons la question dans le chapitre consacré à la répétition de l'indû.

3° *La condition suspensive.*

La condition suspensive se rapproche du terme en ce qu'elle retarde l'exigibilité de l'obligation. Mais elle en diffère profondément du point de vue de la technique juridique. L'obligation à terme est une obligation définitive. Elle a juridiquement pris naissance ; seule son exigibilité est suspendue. En cas de condition suspensive, c'est son *existence même* qui est incertaine.

« L'obligation contractée sous une condition suspensive est celle qui dépend d'un événement futur et incertain, ou d'un événement actuellement arrivé,

(21) Comp. Cass. req., 21 janvier 1935. S. 1935-1-321. Rapport du Conseiller Pilon.

mais encore inconnu des parties. Dans le premier cas, l'obligation ne peut être exécutée qu'après l'évènement. Dans le second cas, l'obligation a son effet du jour où elle a été contractée ». (C. civ. 1181).

L'obligation sous condition suspensive présente donc, en droit civil, deux caractères essentiels :

1° L'incertitude de la survenance de l'évènement auquel est subordonnée l'existence de l'obligation.

2° La prise en considération du moment de la naissance de l'obligation comme point de départ de ses effets, au cas où la condition vient à se réaliser. L'obligation conditionnelle est considérée comme ayant existé dès son origine. C'est ce qu'on appelle l'effet rétroactif de la condition. « La condition accomplie a un effet rétroactif au jour auquel l'engagement a été contracté ». (C. civ. 1179).

Comment ces principes vont-ils s'appliquer en droit fiscal ? Nous examinerons cette question sous deux rubriques : 1° Les cas de condition suspensive en droit fiscal ; 2° les effets de la condition suspensive.

I. — *Les cas de condition suspensive.* — On rencontre, en droit fiscal, un certain nombre de cas où l'existence de la dette d'impôt est subordonnée à la survenance d'un évènement futur et incertain. Il en existe deux applications intéressantes, en ce qui concerne les droits de douane, d'une part, et les droits d'enregistrement, d'autre part.

1° *Les droits de douane sous condition suspensive.* Il s'agit d'un certain nombre de régimes spéciaux

dénommés par la loi « régimes suspensifs des droits de douane ». Ils sont au nombre de trois : le transit, l'entrepôt, l'admission temporaire.

Le *transit* (22) s'applique dans l'hypothèse où la marchandise éventuellement assujettie ne fait que traverser le territoire, sans y faire l'objet d'aucune autre opération que le transport. Le droit est dû sous la condition suspensive que la marchandise ne franchira pas à nouveau la frontière dans un délai déterminé.

L'*entrepôt* (23) a pour objet de permettre à des marchandises, non seulement d'entrer, mais même de séjourner un temps plus ou moins long sur le territoire national, sans payer les droits. L'impôt est dû sous la condition suspensive que la marchandise sera introduite sur le marché national.

Enfin, l'*admission temporaire* (24) va plus loin encore que les régimes précédents : non seulement elle permet à la marchandise de séjourner sur le territoire, mais encore elle lui permet de subir certaines transformations industrielles. L'impôt est dû, dans cette hypothèse, sous la condition de la non-réexportation.

2° *Les droits d'enregistrement sous condition suspensive* (25).

Lorsque le droit d'enregistrement est assis sur un acte juridique et que cet acte lui-même est affecté

(22) Code des Douanes, art. 125 et suiv.

(23) Code des Douanes, art. 162 et suiv.

(24) Code des Douanes, art. 196 et suiv.

(25) E. Pilon : « Principes et technique des droits d'enregistrement », I, p. 281.

d'une condition suspensive, la modalité du fait générateur s'applique, par voie de conséquence, à l'impôt lui-même. Si la condition ne se réalise pas, ni l'impôt ni l'acte juridique qui en est la cause ne peuvent prendre naissance. Il y a dans ce cas une *condition au deuxième degré*.

II. — *Les effets de la condition suspensive.* — Il faut distinguer la créance d'impôt *pendente conditione*, et cette même créance après la réalisation de la condition.

1° La créance d'impôt *pendente conditione*. Avant la réalisation de la condition, l'existence de la dette est suspendue. Non seulement elle n'est pas exigible, mais on peut même dire qu'à ce moment elle n'est pas due.

Les actes sous condition suspensive ne sont pas assujettis, tant que la condition ne s'est pas réalisée, aux droits d'enregistrement afférents à leur catégorie. Ils paient à ce moment un autre droit, le droit fixe des actes innommés. Il n'en est autrement que dans certains cas particuliers, où la condition n'est pas un élément accidentel de l'acte, mais où elle est, au contraire, un élément essentiel impliqué par la nature même de l'acte.

a) Les cessions d'office ministériel (condition : agrément du cessionnaire par la Chancellerie).

b) Les contrats de mariage (condition : la célébration du mariage).

c) Les ouvertures de crédit (condition : utilisation du crédit).

Dans ces trois cas, le droit correspondant doit être immédiatement acquitté.

Les droits de douane sous condition suspensive ne prennent pas non plus naissance tant que la condition n'est pas survenue. Cependant l'administration des douanes prend certaines mesures de contrôle destinées à éviter l'évasion de la matière imposable. Ces mesures sont de deux sortes :

a) Constatation de l'identité, de la quantité et de la qualité de la marchandise. Cette constatation se présente en pratique sous la forme d'une vérification de la déclaration présentée par l'assujetti.

b) Contrôle à la circulation sous forme d'acquets-à-caution ou de plombage des wagons ; ou contrôle sur place en cas d'entrepôt. L'assujetti est responsable de la perte ou de la détérioration de la marchandise. Aux termes de l'article 147 du Code des douanes, « le transit a lieu aux risques des soumissionnaires ». Il a été jugé de même que, en cas de non-représentation des marchandises placées en entrepôt fictif, les manquants sont passibles des droits, même si leur disparition ou leur perte est le résultat d'un événement de force majeure (26).

On voit que, en matière de douanes, le régime de la condition suspensive est très voisin de celui du terme. Le mécanisme de contrôle joue exactement de la même façon pour la condition et pour le crédit des droits. La différence est que, lorsqu'il y a condition

(26) Cass. Civ., 15 avril 1930, 1^{re} espèce, *D. H.*, 1930-330.

suspensive, l'impôt pourra, éventuellement, n'être pas dû, tandis qu'en cas de terme, la dette est certaine.

2° *Les effets de la réalisation de la condition.* En droit civil, nous l'avons vu, la réalisation de la condition produit un *effet rétroactif*. En conséquence, si elle ne survient pas, l'obligation n'a jamais existé ; et si, au contraire, elle vient à se réaliser, les effets de l'obligation remontent à sa naissance.

En droit fiscal, cet effet rétroactif n'est pas admis dans tous les cas, et il n'est jamais appliqué d'une manière complète. On ne peut pas dégager de l'examen des textes et de la jurisprudence une notion cohérente de la condition suspensive en droit fiscal.

Une première conséquence de la rétroactivité de la condition devrait être que le *tarif douanier* applicable est celui en vigueur au moment de la naissance de la dette et non pas celui en vigueur au moment de la réalisation de la condition. Conformément à la jurisprudence sur la non-rétroactivité des tarifs douaniers, ce devrait être plus précisément le tarif en vigueur au moment de la déclaration de douane. Telle n'est pas la solution adoptée par les arrêts en ce qui concerne les régimes suspensifs des droits de douane. La jurisprudence considère que la marchandise ne devient imposable, et n'existe à cet égard aux yeux de l'administration, qu'au jour où se réalise la condition prévue par la loi. C'est ainsi, par exemple, que les marchandises placées en entrepôt et non réexportées, sont soumises aux droits d'entrée fixés, non par le tarif en vigueur lors de l'arrivée, mais par le tarif en

vigueur au jour où l'entrepositaire déclare les livrer à la consommation intérieure (27). Cette jurisprudence trouve un appui dans ce fait que la loi fiscale prévoit, dans certains cas particuliers, la solution inverse. C'est, par exemple, l'article 181 du Code des douanes, qui décide que « les denrées coloniales prises en charge dans les entrepôts, comme originaires d'un pays jouissant du tarif minimum au moment de leur entrée en entrepôt, bénéficient dudit tarif à leur sortie, alors même qu'à cette époque les pays dont elles sont originaires seraient soumis au tarif général ». D'où l'on déduit *a contrario* que dans tous les cas non prévus par la loi, c'est le tarif en vigueur au moment de la survenance de la condition qui s'applique. En effet, les textes tels que l'article 181 ne sont utiles que s'ils apportent une exception à un principe général. Il est vrai que l'on peut aussi parfaitement soutenir que, les principes juridiques en matière fiscale étant toujours assez incertains, le législateur a jugé utile d'en préciser l'application dans certains cas déterminés. En réalité, la solution admise par la jurisprudence paraît peu conforme à la logique juridique ; car le fait générateur du « droit d'entrée » est toujours, par définition, l'entrée de la marchandise sur le territoire national. C'est donc au moment où la constatation de ce fait est effectuée par l'administration, que l'on devrait se placer pour déterminer le tarif applicable.

En matière de *droits d'enregistrement*, la jurisprudence paraît, sur ce point, avoir appliqué plus correc-

(27) Cass. civ., 15 avril 1930, 2^e espèce, *D. H.*, 1930-330.

tement les principes du droit. Elle décide, lorsque l'acte juridique soumis à l'enregistrement est lui-même affecté d'une condition suspensive, que le tarif applicable est celui qui résulte de la législation en vigueur au jour de la présentation primitive à la formalité (28).

Mais la jurisprudence ne tire pas de la rétroactivité de la condition suspensive toutes ses conséquences. Elle pose deux règles qui paraissent contredire, dans une certaine mesure, la solution admise en ce qui concerne l'application des tarifs.

Tout d'abord, elle n'admet pas *l'imputation du droit des actes innommés* payé lors de la présentation primitive à la formalité sur l'impôt définitif rendu exigible par la réalisation de la condition. Peut-être, d'ailleurs, cette règle n'est-elle pas en réalité une exception à la rétroactivité de la condition. Le droit payé à l'origine est, en effet, différent du droit définitif. Ce n'est pas une avance faite par le contribuable, c'est un autre droit. Il ne peut donc pas y avoir imputation, telle que nous l'avons définie plus haut.

En second lieu, la jurisprudence exige une nouvelle déclaration de mutation à la suite de la réalisation de la condition. Ce qui est particulièrement choquant, ce n'est pas tant la règle elle-même que les motifs invoqués par les arrêts pour la justifier. Un arrêt de la Chambre civile de la Cour de cassation, en date du 6 mars 1872 (29), présente à cet égard des attendus caractéristiques. Après avoir rappelé que l'acte qui doit être présenté à l'enregistrement est celui qui

(28) Cass. req., 29 avril 1931, *Rev. de l'Enr.*, 9586.

(29) S. 1872-1-246.

opère une transmission de droits, l'arrêt poursuit : « Par cela même, dans le cas d'une vente conditionnelle, laquelle tient son caractère et ses effets définitifs de l'événement de la condition, c'est cet événement que le nouveau possesseur doit porter à la connaissance de l'administration, ... précisément parce que la vente conditionnelle n'est pas immédiatement translatrice, la circonstance qu'il en existerait un acte qui aurait été enregistré à sa date ne saurait dispenser le nouveau possesseur de faire une déclaration spéciale quand s'accomplit l'événement qui, en opérant la transmission, rend définitive une convention qui, jusque-là, était éventuelle et incertaine ». L'arrêt que nous venons de citer confond droit éventuel et droit conditionnel. Ce n'est pas la réalisation de la condition qui « opère la transmission », c'est la vente. Les termes de l'article 1181 du Code civil sont formels et ne peuvent être éludés : « L'obligation a son effet du jour où elle a été contractée ».

On voit que la théorie fiscale de la condition suspensive est loin d'être uniforme et cohérente.

3° *La condition résolutoire.*

« La condition résolutoire est celle qui, lorsqu'elle s'accomplit, opère la révocation de l'obligation, et qui remet les choses au même état que si l'obligation n'avait pas existé. Elle ne suspend point l'exécution de l'obligation ; elle oblige seulement le créancier à restituer ce qu'il a reçu, dans le cas où l'événement prévu par la condition arrive. » (C. civ., art. 1183.)

La condition résolutoire est, en droit fiscal, d'une

application beaucoup plus rare que la condition suspensive.

En matière *douanière*, le seul exemple qu'on en puisse donner est le *drawback*. Le droit est, dans ce régime, restitué totalement ou partiellement, à la réexportation de la marchandise qui a dû acquitter le droit d'entrée. Le drawback est appliqué d'une manière forfaitaire en ce qui concerne les fils de coton destinés à la fabrication de certains tissus (30). L'exportateur doit déclarer le poids de coton de chaque numéro de fil entrant dans le tissu. Le remboursement des droits porte sur 60 % des perceptions de douane correspondant aux quantités de coton exportées. Le remboursement est donc *partiel* et *forfaitaire*.

Dans le domaine des *droits d'enregistrement*, on devrait s'attendre à trouver un régime de la condition résolutoire analogue à celui de la condition suspensive précédemment étudié. Il n'en est rien. Lorsque le droit d'enregistrement porte sur un acte juridique affecté d'une condition résolutoire, il est *immédiatement perçu*, ce qui est normal, mais *il n'est pas restitué* si la condition se réalise. L'article 282 du Code de l'enregistrement dispose, en effet : « Ne sont pas sujets à restitution les droits régulièrement perçus sur les actes ou contrats ultérieurement révoqués ou résolus par application des articles 954 à 958, 1183, 1184, 1654 et 1659 du Code civil ». Cette énumération comprend l'article 1183 qui, nous l'avons vu, traite de la condition

(30) Code des Douanes, art. 233 à 235.

résolutoire. Nous retrouverons l'article 282 du Code de l'enregistrement lorsque nous étudierons la répétition de l'indû. Dans cette hypothèse, en effet, le paiement était régulier à l'époque où il a été fait, mais il est devenu indû par suite de la réalisation de la condition et de la résolution rétroactive de l'obligation.

III. — LA TRANSMISSION DE LA CRÉANCE D'IMPÔT

Le terme, la condition, la solidarité sont autant d'institutions juridiques qui donnent à une créance un aspect particulier. Ce sont des modalités, au sens large du mot. Un dernier événement peut se produire qui va changer la physionomie juridique de la créance d'impôt, c'est sa transmission, c'est-à-dire, le changement de sujet passif de l'obligation.

La transmission de la créance d'impôt ne peut pas, bien entendu, être *conventionnelle*, puisqu'il s'agit essentiellement d'une obligation légale. Des conventions entre particuliers peuvent bien intervenir à propos du paiement de l'impôt, mais elles ne peuvent avoir pour objet que la contribution aux droits, et non l'obligation. Nous avons examiné l'hypothèse de la solidarité. L'un quelconque des codébiteurs peut être actionné pour le tout ; c'est l'obligation. Après ce paiement, le codébiteur qui a payé aura un recours contre les autres codébiteurs ; c'est la contribution aux droits. Les conventions portant sur la contribution aux droits sont fréquentes et licites. L'un des codébiteurs peut parfaitement renoncer par avance à son recours contre ses codébiteurs ; il se trouvera ainsi supporter seul la charge de l'impôt. Mais ces conven-

tions n'ont d'effet qu'entre les parties ; elles sont inopposables à l'administration qui conserve le droit de poursuivre pour le tout le débiteur qu'il lui plaira (31).

Mais, si la dette d'impôt n'est pas susceptible de transmission entre vifs, elle se transmet par contre, comme toute dette individuelle, à *cause de mort*. La dette d'impôt n'est, à cet égard, qu'une dette comme les autres, et sa transmission héréditaire n'est que l'application du *droit commun successoral*.

En conséquence, conformément à l'article 870 du Code civil, « les cohéritiers contribuent entre eux au paiement des dettes... de la succession, chacun dans la proportion de ce qu'il y prend ». Ils sont tenus, d'autre part, « personnellement pour leur part et portion virile » (art. 873). La dette d'impôt, comme toute autre dette de la succession, se divise donc entre les héritiers. Si la dette était solidaire, le recours du fisc se divisera entre les héritiers du débiteur solidaire. Supposons des droits de succession dûs solidairement par deux cohéritiers A et B. Chacun d'eux peut être poursuivi pour le tout. B meurt, laissant à son tour deux héritiers. Si l'administration s'adresse à A, elle peut lui demander le paiement total. Si elle s'adresse, au contraire, aux héritiers de B, son action se divise et elle ne pourra demander à chacun d'eux que la moitié de la dette totale.

Une autre application du droit commun consiste en ce que l'héritier qui a renoncé régulièrement à la

(31) Rethel, 18 mai 1860, *J. E.*, 17153 ; Cherbourg, 9 déc. 1863. *R. per.*, 1426 ; Seine, 23 juin 1837 et 16 déc. 1852, *J. E.*, 15582.

(32) C. E., 29 mars 1901, *S.* 1903-3-123 ; *D.* 1902-3-71 ; 27 janv. 1904, *Rec. p.* 60 ; 3 mars 1905, *D.* 1906-3-100.

succession de son auteur, est censé n'avoir jamais été héritier (32). Il ne peut donc pas être poursuivi à raison des contributions dues par le de cujus. S'il n'a accepté que sous bénéfice d'inventaire (33), il ne peut se refuser à acquitter la contribution foncière afférente aux immeubles de la succession, tant qu'il en est détenteur.

Les héritiers ne sont tenus que des dettes qui étaient dues par le de cujus ; ils ne le sont pas, au contraire, du moins en tant qu'héritiers, des dettes nées postérieurement à l'ouverture de la succession. Sur un point particulier, cependant, le Conseil d'Etat a rendu une décision qui fait échec à cette règle. Les héritiers sont tenus des dettes fiscales afférentes aux immeubles de la succession tant que le partage n'a pas été effectué et tant que la mutation de cote foncière n'a pas été faite sur leur demande. Les agents des Contributions directes n'ont pas à effectuer d'office cette mutation de cote (34).

(33) C. E., 9 janvier 1905, *Rec. P.*, 24.

(34) C. E., 8 mai 1901, Mariani, *S.* 1904-3-25.

CHAPITRE II

L'EXERCICE DE LA COMPÉTENCE ADMINISTRATIVE EN MATIÈRE DE RECOUVREMENT

Nous avons examiné dans la première partie l'exercice de la compétence administrative tendant à la naissance de la créance d'impôt. Nous allons maintenant entreprendre l'étude de cette même compétence s'exerçant en vue de l'exécution de la créance d'impôt. En cette matière, la compétence administrative présente des particularités qui contribuent à donner à la créance d'impôt sa physionomie propre :

1° C'est une compétence *exclusivement administrative*. L'exécution forcée de la créance d'impôt ne nécessite l'intervention d'aucune autre autorité que l'autorité administrative.

2° C'est une *compétence privilégiée*. Le créancier de l'impôt ne subit pas le concours des autres créanciers du débiteur.

3° L'exercice n'en peut pas être *suspendu* par une instance contentieuse engagée par le débiteur. Celle-ci n'a donc pas, en droit fiscal, d'effet suspensif.

4° La compétence administrative en matière fiscale ne peut avoir pour objet que l'exécution des créances nées sur le territoire national. *La créance d'impôt ne peut être recouvrée à l'étranger.*

I. — CARACTÈRE EXCLUSIVEMENT ADMINISTRATIF
DE LA PROCÉDURE DE RECOUVREMENT
DE LA CRÉANCE D'IMPÔT

Le recouvrement de la créance d'impôt s'effectue sans aucune intervention de l'autorité judiciaire. Les voies d'exécution mises en œuvre sont cependant celles du droit commun ; elles requièrent donc l'intervention des auxiliaires de la justice. Mais c'est à cet emprunt de personnel que se borne la participation judiciaire. Nous allons mieux nous en rendre compte en étudiant les deux phases de la procédure d'exécution forcée : la phase administrative et la phase dite « judiciaire ».

1° *La phase administrative.*

Nous avons dit précédemment que *l'acte administratif créateur de la dette individuelle d'impôt* est un titre exécutoire que l'administration se délivre à elle-même. Il a donc une double portée juridique, étant tout à la fois créateur de la dette et titre exécutoire de cette dette, contrairement aux actes générateurs de créances de droit privé, qui créent bien la dette, mais qui ne possèdent pas la force exécutoire.

Un deuxième acte administratif va cependant intervenir pour préciser cette force exécutoire de la créance d'impôt ; c'est la *contrainte*, qui est tantôt collective, tantôt individuelle. Du point de vue formel, c'est donc la contrainte qui est le titre exécutoire, puisque c'est en vertu de cet acte que les voies d'exécution pourront être mises en œuvre. Mais en réalité, le véritable titre exécutoire, c'est l'acte qui a créé l'obligation fiscale. Ces deux actes administratifs émanent de la

même autorité, sinon du même agent, et le second procède juridiquement du premier.

Dans cette procédure, *l'autorité judiciaire n'intervient à aucun moment*, et sous quelque forme que ce soit (1). En matière de contributions indirectes, cependant, la contrainte doit être, aux termes de l'article 44 du décret du 1^{er} germinal an XIII, « visée et déclarée exécutoire » par le juge de paix du canton où le bureau de perception est établi. Mais il ne s'agit là que d'une simple formalité de publicité, car le magistrat ne peut pas refuser son visa, sous peine d'engager sa responsabilité.

La contrainte administrative joue donc en droit fiscal le même rôle que le jugement pour les obligations de droit privé. Aussi produit-elle la plupart des *effets d'un jugement* (2). Une seule question est discutée, c'est celle de savoir si la contrainte emporte *hypothèque judiciaire*. Il est généralement admis qu'elle n'a pas cet effet, sauf toutefois en matière de douane.

La solution admise en ce qui concerne les droits de douane résulte d'un avis du Conseil d'Etat du 12 novembre 1811. Cet avis ayant été rendu à propos d'un cas d'espèce bien déterminé, la jurisprudence en a déduit son caractère exceptionnel. L'avis de 1811 ne fait pourtant qu'invoquer le précédent d'un avis du 25 thermidor an XII qui, lui, est conçu en termes singulièrement plus généraux : « Les administrateurs

(1) En particulier, la contrainte n'a pas à être précédée d'un procès-verbal ou d'un jugement de condamnation. Cass. civ., 12 mars 1890, *D.* 91-1-405.

(2) Cass. Req., 8 mars 1911, *D.* 1912-1-373; Béziers, 1^{er} déc. 1894, *Journ. Ind.*, 1897, p. 526.

auxquels les lois ont attribué, pour les matières qui y sont désignées, le droit de prononcer des condamnations ou de décerner des contraintes, sont de véritables juges, dont les actes doivent produire les mêmes effets et obtenir la même exécution que ceux des tribunaux ordinaires ». Quoi qu'il en soit, la jurisprudence est aujourd'hui certaine ; la contrainte ne permet pas, en principe, de prendre hypothèque sur les biens du redevable, « attendu, dit un arrêt de Cassation du 9 novembre 1880 (3), que les contraintes ...sont, non des actes de juridiction, mais des *actes de pur commandement* qu'une simple opposition met en litige devant les tribunaux civils ». La formule employée par cet arrêt est préférable à celle de l'avis de thermidor an XII ; la contrainte n'est pas un acte de juridiction, mais un acte de commandement. Cependant, ce n'est pas au caractère juridictionnel des actes judiciaires que se rattache l'hypothèque, mais au fait qu'ils constituent un *titre exécutoire* ; or c'est précisément ce caractère que la contrainte administrative en matière fiscale a de commun avec les jugements. Du point de vue théorique, on ne voit pas, dès lors, pourquoi cet effet des jugements est exclu en ce qui concerne les contraintes.

La contrainte est le premier acte des poursuites administratives. En matière de contributions directes, elle est précédée d'une *sommation sans frais* (4) qui

(3) Cass. req., 9 nov. 1880. D. 81-1-249 avec les conclusions de l'avocat général Chévrier. Cet arrêt a été rendu sur pourvoi contre un arrêt de la Cour d'Appel de Paris en date du 16 décembre 1879.

(4) Trotabas, D. H. 1929, chron. 17.

n'a pas, nous l'avons vu, le caractère d'un acte de poursuite et qui n'est qu'un renouvellement de la signification de la créance.

La *sommation avec frais* (5), émise en exécution de la contrainte, constitue au contraire un véritable acte de poursuite. Elle précède de trois jours le commandement qui marque le début de la phase judiciaire de la procédure.

2° *Les poursuites judiciaires.*

Les différents actes qui composent cette deuxième phase doivent être précédés, pour les contributions directes, d'une *deuxième contrainte collective* dans laquelle les contribuables sont nominativement désignés. Les voies d'exécution sont celles qui sont prévues par le Code de procédure civile : commandement, saisie, vente.

1° Le *commandement* précède immédiatement la saisie. Il réalise la mise en demeure qui est la condition préalable à toute mesure d'exécution forcée : *Dies non interpellat pro homine*. Son seul effet est d'ailleurs ici de permettre la saisie. Les autres effets de la mise en demeure prévus par le Code civil sont écartés en droit fiscal.

L'article 1138 du Code prévoit le déplacement des risques. La mise en demeure met la chose aux risques du débiteur. Mais, la dette d'impôt n'étant pas une dette de corps certain, il n'y a pas de théorie des risques en droit fiscal.

(5) Devaux, *D. H.* 1931, chron. 33.

D'autre part, et surtout, l'article 1153 stipule que la mise en demeure a pour conséquence de faire courir les intérêts moratoires. Or il résulte d'une jurisprudence constante que *les intérêts moratoires ne courent pas de plein droit en matière fiscale*.

Comment justifier cette exclusion ? La jurisprudence et la doctrine donnent habituellement ce motif que la créance d'impôt « ne peut pas recevoir d'extension en dehors des limites fixées par la loi » (6). Ce serait donc une application du caractère légal et statutaire de la créance d'impôt. Il ne nous semble pas que cette justification soit excellente. Le débiteur contractuel ne peut pas, lui non plus, être obligé à autre chose qu'à ce qui est stipulé dans le contrat. Il peut néanmoins être condamné à des dommages-intérêts moratoires. La vérité est que ceux-ci ne sont pas une extension de l'obligation ; ils sont tout autre chose. Ils sont la réparation du préjudice causé par le retard dans l'exécution, de même que les dommages-intérêts compensatoires sont la réparation du préjudice causé indépendamment du retard.

On arrive alors à une autre justification ; il n'y a pas d'intérêts moratoires en droit fiscal, pas plus que

(6) Gaston Jèze : « Nature et régime juridiques de la créance d'impôt », *R. S. L. F.*, 1936, p. 202. « Etant donné que l'impôt est un prélèvement sur la fortune des individus ordonné unilatéralement, ce prélèvement ne peut en principe être que de la somme prescrite par la loi, sans aucune addition. On en tire cette conséquence que, en l'absence d'une disposition législative expresse, aucun supplément ne peut y être appliqué ; en particulier, au cas de retard dans le paiement de l'impôt, le contribuable ne doit pas d'intérêts moratoires. Réciproquement, au cas où le contribuable obtient la restitution d'impôts, il n'a droit à aucun intérêt moratoire. »

de dommages-intérêts compensatoires, parce que la *notion de réparation* n'y trouve pas sa place. Le retard apporté par le contribuable dans l'exécution de sa dette ne fait pas souffrir à l'Etat de préjudice susceptible d'une réparation pécuniaire. C'est l'intérêt public qui est lésé ; et la violation des obligations légales d'ordre public ne se répare pas par une prestation de *dommages-intérêts*, mais bien par une *pénalité*. Les intérêts moratoires en matière fiscale sont des peines, tout comme le sont les amendes fiscales. Ils ne peuvent donc être appliqués qu'en vertu d'un texte formel, et ils ne sont pas nécessairement calculés au taux du droit commun.

Un exemple frappant du *caractère pénal des intérêts moratoires en droit fiscal* est donné en matière d'impôt sur les valeurs mobilières et de droits d'enregistrement. Pour ces impôts, en effet, les intérêts moratoires, calculés au taux des avances de la Banque de France, ne sont applicables que « *pour les impôts qui ne sont pas majorés de pénalités de retard par les lois existantes* » (7). Il y a, en effet, pour certains impôts, des droits en sus qui sont dûs en cas de retard ; ce sont des amendes fiscales. L'article 159 du Code de l'enregistrement prévoit, par exemple, pour l'enregistrement des actes sous seings privés et des mutations verbales, un droit en sus avec minimum de perception de 50 francs. Dans cette hypothèse, il est impossible de cumuler la pénalité de retard et les intérêts moratoires ; ce qui est parfaitement normal, puisque les

(7) Code de l'enregistrement, art. 316.

deux institutions ont le même fondement pénal. On pourrait très bien concevoir, au contraire, le cumul d'une peine et d'une réparation civile.

Un intérêt de crédit ou de retard est également dû par le soumissionnaire d'une obligation cautionnée en matière de contributions indirectes (8).

Il est donc certain qu'à défaut d'un texte formel, il n'y a pas d'intérêts moratoires en droit fiscal. Notons d'ailleurs que, dans les cas particuliers où ils sont admis, les intérêts moratoires ne courent pas du jour du commandement. Ils courent de plein droit, tantôt du jour de l'émission de la contrainte, tantôt du jour de l'expiration des délais pour l'accomplissement de la formalité administrative, tantôt enfin du jour de l'expiration du délai d'apurement des obligations cautionnées ou du jour de leur soumission. Il n'y a donc pas d'unité de régime.

Le seul effet du commandement de payer à personne et à domicile est donc de permettre la mise en œuvre de la contrainte et le déclenchement des voies d'exécution.

2° *La saisie et la vente judiciaire.* Nous sommes alors en présence des voies d'exécution proprement dites. C'est le terme de la procédure dite « judiciaire » d'exécution forcée. Il faut distinguer la saisie mobilière et la saisie immobilière.

(8) Pour les impôts de succession, au cas de fractionnement des droits, les intérêts sont dus au taux légal (Code de l'enregistrement, art. 137, al. 2; 138 par. 3; 140 par. 3 et 4 mod. d. l. 30 oct. 1935).

En matière de contributions directes, la majoration de 10 % (Code des impôts directs, art. 414) est une véritable amende fiscale. Elle a pour point de départ une date variable fixée chaque année par décret.

a) *La saisie mobilière*. C'est elle qui doit être employée d'abord par le fisc. C'est la voie d'exécution normale en droit fiscal. Le fisc est, en effet, créancier privilégié, et son privilège porte, nous le verrons, exclusivement sur les meubles. Lorsqu'il agit ainsi en qualité de créancier privilégié, son action ne peut porter que sur les meubles, et elle est considérée par la jurisprudence comme une action spécifiquement fiscale. Les formalités spéciales du droit fiscal doivent donc être respectées ; en particulier, la contrainte doit avoir été décernée préalablement au commandement, et mention de cette contrainte doit figurer sur le commandement.

b) En cas d'insuffisance des meubles, le fisc se présente non plus comme créancier privilégié, mais comme créancier chirographaire, en vertu du *droit de gage général* de l'article 2092 du Code civil. Il subit donc, *sur les immeubles*, le concours des autres créanciers du contribuable. La saisie immobilière n'est, en droit fiscal, qu'une *voie d'exécution subsidiaire*. Elle ne peut être mise en œuvre par le fisc qu'en cas d'impossibilité d'exercice de la saisie mobilière, et à titre de créancier chirographaire.

Le fisc étant, sur les immeubles, un créancier comme les autres, la jurisprudence en tire cette conséquence qu'en cette matière, ce n'est plus la procédure fiscale, mais la *procédure de droit commun* qui s'applique (Code de procédure civile, art. 673 et suiv.). Le commandement à fin de saisie immobilière ne doit donc contenir que les mentions exigées par l'article 673 de ce code, et en particulier la copie entière du titre

en vertu duquel la saisie a été faite. Ce titre est la partie du rôle concernant le contribuable, et non la contrainte; celle-ci, d'après la jurisprudence, n'est pas exigée, et aucune nullité ne résulte de ce qu'elle n'est ni reproduite, ni mentionnée dans le commandement (9). Cette jurisprudence doit être approuvée. Nous avons vu, en effet, que le véritable titre exécutoire était l'acte administratif créateur de la dette individuelle, — c'est-à-dire le rôle en ce qui concerne les impôts directs, — et non la contrainte qui n'est en quelque sorte qu'une deuxième édition du rôle.

Ajoutons qu'en dehors de la saisie exécution et de la saisie immobilière, le fisc peut opérer une saisie-arrêt entre les mains des dépositaires ou débiteurs de deniers appartenant aux contribuables (10). Mais il ne s'agit, là encore, que d'une voie d'exécution subsidiaire.

II. — CARACTÈRE PRIVILÉGIÉ DE LA COMPÉTENCE ADMINISTRATIVE

Les privilèges du Trésor sont nombreux; une étude détaillée de chacun d'eux n'aurait pas sa place ici. On peut cependant retracer avec fruit la physionomie

(9) Trib. civ. de Mirecourt, 11 avril 1923, *D.* 1926-2-166. Note L. Crémieu.

(10) La loi du 12 novembre 1808 (art. 2) contient une énumération de cas, mais cette énumération n'est pas limitative. Tout individu qui, pour quelque cause juridique que ce soit, se trouve détenir des deniers pour le compte du contribuable, est débiteur de l'impôt. C'est ainsi que le mandataire chargé par justice de procéder à la récolte d'un vignoble et de rembourser avec le produit de la vente de cette récolte le tiers qui avait avancé au propriétaire les fonds nécessaires à la préparation de la récolte, peut être contraint au paiement de l'impôt sur le revenu (Cass. civ., 23 juin 1915, *S.* 1921-1-5. Note Naquet).

d'ensemble de ces privilèges, car il apparaît très nettement alors que la créance d'impôt est essentiellement différente des créances du droit privé, qu'elle est située sur un autre plan, et qu'en cas de conflit entre ces différents ordres de créances, c'est la créance d'impôt qui doit inévitablement l'emporter.

Le privilège fiscal diffère, tout d'abord, des sûretés réelles du droit privé en ce qui concerne son *fondement* (11). L'article 2095 du Code civil contient une formule célèbre : « Le privilège est un droit que la *qualité de la créance* donne à un créancier d'être préféré aux autres créanciers, même hypothécaires ». Et l'article 2096 ajoute : « Entre les créanciers privilégiés, la préférence se règle par les différentes *qualités* des privilèges ». Or, il apparaît immédiatement que la « qualité » de la créance fiscale n'est pas de même nature et ne se situe pas sur le même plan que celle des créances de droit privé. Ainsi qu'on l'a bien souvent remarqué, les privilèges de droit privé, du moins les privilèges généraux, sont établis, en réalité, non dans l'intérêt des créanciers, mais bien plutôt dans l'intérêt des débiteurs, puisqu'ils leur permettent de trouver un crédit qui leur serait refusé en l'absence de garanties. Le privilège du Trésor ne peut donc être

(11) Sur la nature particulière du privilège fiscal, voir Georges Burdeau : « Le privilège du Trésor pour le recouvrement des contributions directes ». *R. S. L. F.*, 1934, p. 37. « Il ne s'agit pas juridiquement d'un concours de privilèges, mais d'une hiérarchie naturelle entre l'exercice d'une sûreté par un particulier et la mise en œuvre par le Trésor d'un moyen d'action inhérent à son pouvoir... Or... il est admis que l'intérêt public, surtout s'il s'analyse de l'intérêt du fisc, prime les intérêts privés. »

Voir également Jean Devaux : « Privilège fiscal et privilèges privés ». *Chronique du D. H.* 1934, p. 61.

comparé, quant à son fondement, aux privilèges généraux du droit civil, puisqu'il a pour but de défendre l'intérêt public. En droit civil, il s'agit de régler un conflit entre un certain nombre d'intérêts privés ; en droit fiscal, le conflit se pose entre un ou plusieurs intérêts privés et l'intérêt public.

Le privilège fiscal a, d'autre part, une *assiette* différente de celle des autres privilèges. Les privilèges du droit civil sont, soit spéciaux sur certains immeubles (hypothèques), soit spéciaux sur certains meubles, soit enfin généraux, et portant à la fois sur les meubles et sur les immeubles (art. 2101). Le privilège fiscal ne peut être rangé dans aucune de ces catégories. Il porte, en effet, sur l'universalité des meubles ; c'est, peut-on dire, un *privilège « à titre universel » sur les meubles*. Cette formule a été généralisée par le décret-loi du 30 octobre 1935 (art. 2 à 8), qui modifie la conception du privilège affecté à l'impôt foncier. Celui-ci avait été primitivement établi comme privilège spécial mobilier (12). Il portait sur les « récoltes, fruits, loyers et revenus des biens immeubles soumis à la contribution ». Il porte, aujourd'hui, comme celui des autres impôts, « sur les meubles et effets mobiliers appartenant aux redevables ». Le même principe a été étendu par le décret de 1935 aux droits d'enregistrement. Pour ceux-ci, un privilège avait été établi par la jurisprudence en interprétation de l'article 32 de la loi de frimaire, qui disposait que « la Nation aura action sur les revenus des biens à déclarer ». Ce privilège,

(12) Raymond Froger : « Le privilège du Trésor en matière de contributions directes ». Thèse, Paris, 1934, p. 81 et suiv.

conformément à la règle suivant laquelle les privilèges sont de droit étroit, était donc limité au revenu des biens. Il porte aujourd'hui, selon le droit commun fiscal, sur la totalité des meubles appartenant au redevable. Ce principe est donc d'une application très générale.

Exceptionnellement, cependant, le législateur a prévu un *privilège immobilier*. Notons pour mémoire, la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre (L. du 25 juin 1920, art. 20), qui était privilégiée sur la totalité du patrimoine du contribuable, tant immobilier que mobilier. D'autre part, la loi du 13 juillet 1911, article 7, donne à l'administration un privilège sur les immeubles de la succession, au cas où le redevable réclame le fractionnement des droits.

Si nous laissons de côté ces cas particuliers, il reste le principe que le privilège fiscal est exclusivement mobilier. En conséquence, si les immeubles du contribuable viennent à être vendus, — et nous avons vu que le fisc peut provoquer cette vente à condition d'avoir préalablement discuté le mobilier, — l'administration se présente sur le prix comme simple créancier chirographaire.

Au temps où le privilège de l'impôt foncier était un privilège spécial sur le revenu de certains immeubles, la jurisprudence avait tiré d'une particularité de rédaction de l'article 395 1° du Code des contributions directes, une conséquence curieuse. Dans le cas où l'immeuble en question est vendu par adjudication, l'article 685 du Code de procédure civile dispose que « les loyers et fermages seront immobilisés à partir de

la transcription de la saisie, pour être distribués avec le prix de l'immeuble par ordre d'hypothèque ». De cette immobilisation des fruits, il semble logique de déduire la non-application du privilège du Trésor, puisque celui-ci est purement mobilier. La jurisprudence avait cependant écarté cette conséquence logique du principe en ce qui concerne la contribution foncière, en tirant argument de ce que la loi parlait de « récoltes, fruits et revenus », sans insister sur leur caractère mobilier. D'où elle déduisait que le Trésor devait être colloqué par préférence sur la portion du prix de l'immeuble représentant leur valeur (13). Elle admettait même ce droit de préférence sur les intérêts du prix (14). La formule générale du décret-loi du 30 octobre 1935 écarte cette solution en précisant le caractère exclusivement mobilier du privilège ; celui-ci ne peut donc s'appliquer à des fruits et revenus ayant fait l'objet d'une immobilisation légale. Cette jurisprudence, qui ne présente plus aujourd'hui qu'un intérêt historique, peut être citée comme exemple du fonctionnement pratique de la règle de l'autonomie du droit fiscal ; le juge de l'impôt n'est pas tenu de considérer comme immeubles des biens qui sont définis comme tels par la loi civile, surtout lorsque cette immobilisation constitue une fiction.

Comment va se régler le *droit de préférence du fisc* ? De la façon la plus simple : *le Trésor passe*.

(13) Cass. Civ., 1^{er} août 1898, S. 1899-1-65, 18 juillet 1904, S. 1904-1-392 et la note : D. 1906-1-152 ; req. av. gen. Sarrut.

(14) Cass. civ., 1903 ; S. 1903-2-141. 18 juillet 1904 précité. En sens contraire, Paris, 2 janv. 1903, S. 1903-2-141, cassé par l'arrêt précédent.

avant tout autre créancier. « Le privilège du Trésor en matière de contributions directes s'exerce avant tout autre », dit l'article 399 du Code des contributions directes. Ce principe comporte cependant des exceptions. La plus générale est celle des frais de justice dont le privilège est fondé sur l'idée de conservation du gage (15). Notons aussi le privilège du porteur de warrant qui a été doté par la loi d'un rang de faveur. Certains privilèges fiscaux particuliers comportent également des exceptions qui leur sont propres.

Le principe demeure, cependant, celui de la priorité absolue du Trésor public. Cette priorité est absolue en deux sens : elle joue quelle que soit la date de naissance du privilège de droit privé et quelle qu'en soit la nature.

Peu importe, tout d'abord, la date à laquelle est entré en vigueur le privilège qui est en conflit avec celui du fisc. L'ordre chronologique des privilèges n'entre pas en ligne de compte. La solution contraire semble cependant résulter de l'article 2098, 2° du Code civil, dont l'interprétation a soulevé une controverse historique. Cet article, après avoir, dans son paragraphe premier, reconnu dans une certaine mesure l'autonomie du droit fiscal en stipulant que « les privilèges fiscaux sont réglés par les lois qui les concernent », apporte une exception notable à ce principe dans le paragraphe suivant : « Le Trésor public, dit-il, ne peut cependant obtenir de privilèges au préjudice

(15) Cass. civ., 28 juillet 1848, *D.* 1849-1-328, 13 avril 1859, *D.* 1859-1-417 ; *S.* 1860-1-170. 1^{re} avril 1890 ; *D.* 1890-1-244 ; *S.* 1890-1-513.

des *droits antérieurement acquis à des tiers* ». Cet alinéa semble bien vouloir dire, et cela d'ailleurs ressort très nettement des travaux préparatoires du Code, que les privilèges fiscaux peuvent être primés par les privilèges particuliers dont la naissance est antérieure à la leur ; ils ne passeraient en premier lieu que pour les privilèges nés postérieurement.

Après avoir longtemps admis cette interprétation (16), qui est d'ailleurs encore aujourd'hui défendue par de nombreuses Cours d'appel (17), la Cour de cassation, dans un arrêt rendu par la Chambre civile le 27 juillet 1925 (18), a révisé sa doctrine : « Attendu, dit cet arrêt, qu'il est de l'essence du privilège que son rang soit déterminé d'après la faveur attachée par la loi à la qualité de la créance qu'il garantit, — qu'aucun texte ne déroge à ce principe à l'égard du Trésor public, — que son privilège ne doit donc pas être classé d'après la priorité du temps, et primé, par conséquent, par tous ceux afférents à des créances nées avant la sienne ; — que la disposition du paragraphe 2 de l'article 2098 du Code civil, d'après laquelle le Trésor public ne peut obtenir de privilèges au préjudice des

(16) Cass. Civ., 11 août 1857, *D.* 1857-1-342, *S.* 1857-1-751 ; Civ., mai 1888 (2 espèces), *D.* 1888-1-353, *S.* 1888-1-321 ; 30 avril 1889, *S.* 1890-1-289. Note Labbé.

(17) Trib. Civ. de la Seine, 9 mai 1914, *Gaz. Trib.*, 30 avril 1915. Jugement du même tribunal du 3 déc. 1924, confirmé par un arrêt de la Cour de Paris du 23 déc. 1925, *D.* 1927-2-86 et la note. Trib. de la Seine, 14 janv. 1925, *Gaz. Pal.*, 1925-2-565.

(18) *D.* 1927-1-110. Voir également une décision identique : Cass. Civ., 26 octobre 1926, *S.* 1927-1-49 et la note de M. Guibal. Il s'agissait dans les deux cas du conflit entre la créance fiscale au titre de la cédula des bénéfices industriels et commerciaux et un créancier ayant un droit de nantissement sur le fonds de commerce, inscrit antérieurement à la publication des rôles.

droits antérieurement acquis à des tiers, doit être entendue en ce sens que la création de privilèges nouveaux au profit du Trésor public ne fera pas échec à la règle de la non rétroactivité des lois qui sauvegarde les droits acquis avant leur promulgation ». La Cour de cassation, se fondant sur l'expression de « droits acquis » qui est en usage en ce qui concerne l'application de la règle de la non rétroactivité, a donc délibérément faussé le sens d'une disposition légale en apparence très claire. Il est certain, d'ailleurs, que son interprétation paraît plus conforme à l'esprit du droit fiscal, car la véritable nature de la créance d'impôt et son caractère d'ordre public ont échappé aux rédacteurs du Code civil. Quoiqu'il en soit, l'arrêt de 1925 est un bel exemple de jurisprudence prétorienne.

Une exception à cette règle selon laquelle il n'y a pas à tenir compte de l'époque à laquelle le privilège a pris naissance se rencontre en matière de *contributions indirectes*. Le privilège de la Régie contre les débitants de boissons au détail prend naissance au jour où, à la suite de la déclaration d'exercice du commerce prescrite par la loi du 28 avril 1816, un compte d'entrées et de sorties a été ouvert au redevable. En conséquence, les privilèges de droit privé inscrits avant cette date priment celui du Trésor public (19).

La priorité du fisc est absolue en un autre sens : le Trésor doit passer avant tout autre créancier, *quelle*

(19) Cass. civ., 18 nov. 1908, *S.* 1909-1-188, *D.* 1910-1-265 ; Civ., 20 février 1933, *D. H.* 1933-909 ; Civ., 22 octobre 1934, *D. H.* 1934-556.

que soit la nature du privilège de ce dernier. L'arrêt de cassation de 1925 écarte toute contestation à ce sujet. S'il est utile, cependant, de préciser ce point, c'est qu'il a été soutenu qu'il existe un privilège du droit civil qui devrait passer avant le Trésor public, tout au moins au bénéfice de l'ordre chronologique, c'est celui du créancier gagiste (20). En effet, dit-on, l'argumentation de l'arrêt de 1925 vaut peut-être lorsque les privilèges en conflit sont fondés l'un et l'autre sur la qualité de la créance. Or, en ce qui concerne le créancier nanti, ce n'est pas la qualité de la créance qui fonde le privilège, c'est un fait de possession. Celui qui se trouve en possession de la chose qui fait l'objet du privilège doit primer tous les autres. Deux situations doivent être envisagées :

1° Ou bien le créancier gagiste est encore en possession de la chose. Il peut alors opposer aux autres créanciers son droit de rétention. Il ne s'agit pas là, à vrai dire, d'un véritable privilège, mais plutôt d'une supériorité de fait.

2° Ou bien, et c'est alors seulement que la question peut se poser, la chose nantie a été mise en vente, et c'est sur son prix que le créancier prétend faire valoir son privilège. Il est exact que, dans cette hypothèse, le créancier gagiste se trouve, par rapport aux autres créanciers privés, dans une situation très forte. Cette prépondérance doit-elle s'appliquer également à

(20) J.Hamel : « Les nouveaux privilèges du Trésor et le rang du Trésor par rapport aux créanciers gagistes ». *Rev. trim. de droit civil*, 1936, p. 363. « En matière de gage, dit le Professeur Hamel, c'est la nature spécifique de la sûreté qui doit l'emporter ; la sûreté qui se justifie par un fait de possession ou de détention doit primer toutes les autres. »

l'égard du Trésor public qui ne peut pas opposer au gagiste une possession, mais simplement la qualité de son droit de créance ? Il faut répondre par la négative. Entre le gagiste et le vendeur, par exemple, il s'agit d'un conflit entre intérêts privés. Entre le fisc et tous les autres créanciers, le conflit se présente entre des intérêts privés et l'intérêt public. Quelle que soit la nature de son privilège, le gagiste doit s'incliner devant la supériorité de l'intérêt général.

En ce qui concerne le rang du privilège fiscal, une dernière remarque doit être faite à propos de la situation du Trésor en cas de *faillite du contribuable*. La question est résolue de la façon la plus simple : la faillite est sans effet sur les droits du Trésor ; elle n'interrompt pas le droit de poursuite. Le privilège s'exerce malgré la faillite et tout concordat est inopposable au Trésor (21).

Ainsi se règle le droit de préférence du Trésor par rapport aux autres créanciers du contribuable. Le privilège fiscal ayant un caractère mobilier et général, *n'emporte pas droit de suite*. L'article 2279 serait opposable à l'administration. La question est d'ailleurs réglée par la loi fiscale elle-même qui dispose que le privilège porte sur les meubles et effets mobiliers « appartenant aux redevables ». En cas de vente, l'administration fiscale ne pourrait donc faire valoir ses droits qu'en démontrant le caractère frauduleux de l'opération (22). Il en était autrement pour la

(21) Cass., 16 mai 1888, *S.* 88-1-321 ; Cass., 29 janv. 1900, *S.* 1900-1-337.

(22) Paris, 14 avril 1926, *D. H.* 1926-276,

contribution foncière avant le décret-loi du 30 octobre 1935. Un certain droit de suite existait sur les biens spécialement affectés au privilège.

Il ne nous reste plus, pour en avoir terminé avec cette étude du caractère privilégié de l'exercice de la compétence administrative, qu'à examiner les cas où les privilèges fiscaux sont exercés, non par l'administration elle-même, mais par un tiers. C'est l'hypothèse de la *subrogation aux privilèges fiscaux*.

La subrogation légale en matière fiscale n'est que l'application des principes généraux contenus dans les articles 1249 et 1251 du Code civil.

Elle a lieu, en conséquence, dans toutes les hypothèses où un individu était légalement tenu d'acquitter la dette d'impôt pour le compte du contribuable. Nous en avons déjà rencontré une application en ce qui concerne les hypothèses de pluralité de débiteurs : solidarité et cautionnement.

Il en est de même lorsque celui qui a payé était un tiers et non pas un débiteur principal ou accessoire. Le tiers qui a payé en l'acquit du contribuable bénéficie, dans son recours contre celui-ci, des mêmes sûretés que l'administration elle-même, à condition toutefois d'avoir été légalement obligé au paiement. Le meilleur exemple qu'on en puisse donner est celui du percepteur qui est personnellement responsable du recouvrement des créances fiscales, et qui dispose du privilège du Trésor pour lui permettre de récupérer l'avance qu'il a faite de l'impôt.

En matière de contributions indirectes, aux termes de l'article 673 du Code des contributions indirectes,

sont subrogés au privilège conféré à la Régie par l'article 47 du décret du 1^{er} germinal an XIII pour le recouvrement des droits, taxes et surtaxes payées pour le compte de leurs clients :

1° Les expéditeurs de boissons et les fabricants de produits de parfumerie en ce qui concerne les droits de circulation et de consommation ;

2° Les fabricants et raffineurs de sucre et les fabricants de chicorée en ce qui concerne le droit de consommation.

3° Les producteurs, importateurs, distributeurs et négociants en gros de pétrole brut et de produits dérivés du pétrole pour le recouvrement des droits et taxes intérieurs qu'ils sont dans l'obligation d'acquitter pour le compte de leurs clients, à l'exclusion des droits de douane et taxes assimilées.

Dans toutes ces hypothèses, on est en présence d'un particulier qui bénéficie vis-à-vis d'un autre particulier des mêmes prérogatives exorbitantes du droit commun que l'administration fiscale elle-même. Etant donné le caractère particulier du privilège fiscal, et étant donné surtout son fondement juridique qui est la sauvegarde de l'intérêt public, on peut s'étonner au premier abord de voir ce privilège mis en œuvre pour défendre un intérêt privé. Mais, si l'on y réfléchit bien, cette subrogation n'a rien de surprenant, car l'Etat est intéressé à ce que ce soit le contribuable qu'il a voulu frapper qui supporte en définitive la charge de l'impôt. La subrogation du privilège du Trésor est nécessaire à

la juste répartition des charges publiques au moyen de l'impôt.

D'ailleurs, les textes qui prévoient cette subrogation ajoutent qu'elle ne peut pas « *préjudicier aux droits et privilèges de la Régie* », ou encore qu' « en aucun cas la subrogation accordée aux contribuables ne pourra être opposée au Trésor ».

Ajoutons enfin, en ce qui concerne le temps pendant lequel peut être exercé le privilège fiscal, que le privilège, en matière d'impôts directs, ne peut être exercé que pendant une *période de deux ans* à compter de la mise en recouvrement du rôle.

Nous avons ainsi terminé l'étude du régime juridique du privilège fiscal. Elle présentait pour nous un grand intérêt, car elle montre bien que *la créance d'impôt n'a pas la même nature juridique que les autres créances*. Lorsqu'elle se trouve en conflit avec celles-ci, ce conflit ne peut pas être réglé suivant les méthodes et dans l'esprit du droit privé. Il ne faut pas perdre de vue que l'on est ici dans le domaine exclusif du droit fiscal. Le privilège est bien fondé sur la qualité de la créance, comme les privilèges généraux du droit civil, mais précisément cette qualité est essentiellement différente dans notre cas.

III. — PRINCIPE DE L'EXÉCUTION PRÉALABLE AUX RÉCLAMATIONS.

Le recouvrement de la créance d'impôt est *inéluçtable*. Il ne peut pas être retardé par une réclamation contentieuse introduite par le contribuable. En

d'autres termes, *les voies de recours n'ont pas, en droit fiscal, d'effet suspensif*. La créance d'impôt doit s'exécuter telle qu'elle a été déterminée par l'acte administratif qui lui a donné naissance. L'effet de la réclamation contentieuse sera donc éventuellement la restitution du trop-perçu.

La règle est certaine en matière de *contributions directes*. Toutefois, un sursis de paiement peut être accordé au réclamant à la triple condition : 1° qu'il en manifeste l'intention dans sa demande introductive d'instance ; 2° qu'il fixe le montant ou précise les bases du dégrèvement auquel il prétend ; 3° qu'il constitue des garanties propres à assurer le recouvrement de l'impôt. Pratiquement, ce sursis est extrêmement difficile à obtenir, de sorte que, en ce qui concerne les contributions directes, le principe de l'exécution préalable s'applique en fait dans toute sa rigueur.

Il est admis sans aucune exception en matière de *contributions indirectes et de douanes* : « L'exécution des contraintes ne peut être suspendue par aucune opposition ou autre acte... Il est défendu à tous juges... de donner contre lesdites contraintes aucunes défenses ou surséances qui seront nulles et de nul effet, sauf les dommages et intérêts de la partie (23). »

Il en est, par contre, autrement en ce qui concerne les *droits d'enregistrement* (24) et la *taxe sur le chiffre d'affaires* de la loi de 1920. L'exécution de la contrainte

(23) Code des douanes, art. 538.

(24) Code de l'enregistrement, art. 315.

peut être interrompue par une opposition formée par le redevable et motivée avec assignation à jour fixe devant le tribunal civil. L'opposition doit être formée, à peine de déchéance, dans les trois mois de la délivrance de la contrainte. Mais il n'en est ainsi que pour la réclamation en première instance ; les voies de recours contre le jugement ne sont pas suspensives.

Ce principe de l'exécution préalable, qui ne rencontre donc en droit fiscal que peu d'exceptions, est encore une application du caractère légal de la créance d'impôt. Celle-ci naît et s'exécute d'une façon en quelque sorte mécanique, en vertu d'une disposition légale. La volonté du débiteur pas plus que celle de l'administration, ne peut modifier le cours normal de la vie juridique de la créance d'impôt.

Il résulte de cette idée que l'agent de l'administration a l'obligation juridique de procéder au recouvrement de la dette d'impôt, de même qu'il a l'obligation impérative d'en provoquer la naissance. En d'autres termes, la remise de dette n'est pas admise en droit fiscal en tant que mode d'extinction des obligations. Ce principe comporte d'ailleurs d'importantes exceptions ; nous le retrouverons dans la troisième partie.

IV. — PRINCIPE DE LA TERRITORIALITÉ DE LA CRÉANCE D'IMPÔT.

L'exercice de la compétence administrative en matière de recouvrement présente un dernier caractère : elle ne peut s'exercer que sur le territoire

national, à propos d'une créance née sur ce territoire en vertu de la loi fiscale nationale.

La compétence administrative est limitée, du point de vue territorial, par les frontières de l'Etat. Les agents nationaux sont, sauf exception, incompétents sur le territoire étranger. Cette règle est évidente par elle-même et n'appelle pas d'autre commentaire.

Mais la compétence administrative est limitée d'une autre manière : les agents fiscaux d'un Etat déterminé ne peuvent procéder au recouvrement d'une créance d'impôt que si cette créance est née sur le territoire de l'Etat et en vertu de la loi fiscale nationale. En d'autres termes, *la loi d'impôt a une application strictement territoriale* ; elle n'est pas exécutoire en dehors des limites du territoire national (25).

La question se présente en pratique de la façon suivante : un ressortissant de l'Etat créancier possède à l'étranger un bien soumis à l'impôt en vertu de sa loi nationale (26) ; ou encore il est domicilié à l'étranger (27). L'Etat créancier demande aux tribunaux de cet autre Etat de déclarer l'individu débiteur. Les tribunaux ont l'obligation de se déclarer incompétents, conformément à un principe bien établi du droit international fiscal.

(25) Niboyet : « Les doubles impositions au point de vue juridique », Cours de l'Académie de droit international de La Haye, 1930, I, p. 45 et suiv. E. Fabre-Surveryer : « La conception du droit international privé d'après la doctrine et la pratique au Canada », Cours de l'Académie de La Haye, 1935, III, p. 237.

(26) Londres, 26 juin 1923. Rowlatt : « King of the Hellenes Brostrom and others », Bulletin de l'Institut Intermédiaire et International, 1924, N° 2962.

(27) Suède, Cour suprême, Bulletin, 1926, N° 4539.

Un autre cas s'est présenté devant les tribunaux ; c'est celui d'une vente de valeurs mobilières intervenue en Alsace avant la guerre de 1914 entre un individu domicilié en Alsace et un autre domicilié en France. Le vendeur alsacien, après avoir été obligé, conformément à la législation allemande, d'acquitter l'impôt sur les valeurs mobilières, ne peut exercer de recours en France contre son acquéreur pour obtenir le remboursement de ce qu'il a payé en son acquit. En effet, dit l'arrêt, « les lois fiscales sont strictement territoriales et, de même que l'administration française ne peut poursuivre devant les tribunaux étrangers le recouvrement des taxes qui lui sont dues sur le territoire français, de même les administrations étrangères ne peuvent poursuivre devant les tribunaux français le recouvrement des impôts qui leur sont dûs sur leur territoire (28). »

Enfin les tribunaux d'un Etat ne peuvent déclarer nul un acte juridique par application d'une loi fiscale étrangère. Si, par exemple, la loi fiscale déclare nuls les actes juridiques qui ne seront pas revêtus d'un timbre fiscal, il n'appartient pas aux tribunaux des Etats étrangers de prononcer eux-mêmes cette nullité, « car les tribunaux nationaux ne peuvent pas appliquer la loi d'impôt d'un Etat ou d'un pays étranger (29). »

La jurisprudence internationale est donc formelle :

(28) Cass. civ., 3 juillet 1928, *Vogt. Clunet*, 1929, p. 385.

(29) New-York, 1922, *Beadall Moore ; Bulletin*, 1923, N° 2422 : « As the Courts of the State will not enforce the revenue laws of a foreign state or country ».

la créance d'impôt ne peut s'exécuter et la loi d'impôt ne peut s'appliquer que dans les limites du territoire national. Un seul arrêt de la Cour de cassation française paraît faire exception à cette règle (30).

Ce n'est d'ailleurs que l'application pure et simple de l'article 3, paragraphe 1 du Code civil : « Les lois de police et de sûreté obligent tous ceux qui habitent le territoire ». Inversement, ces mêmes lois d'ordre public ont une force exécutoire limitée au territoire national (31).

Nous avons ainsi terminé l'étude de la compétence administrative en ce qui concerne le recouvrement de la créance d'impôt. Nous en avons dégagé les principaux caractères juridiques. Ceux-ci peuvent, en manière de conclusion, se grouper autour de deux idées fondamentales déjà maintes fois exposées :

1° *La créance d'impôt est légale et unilatérale.* En conséquence :

a) elle est recouvrée d'une manière purement

(30) Cass. Req., 5 mai 1924, Chemins de fer du Nord de l'Espagne, S. 1925-1-376. L'arrêt applique la loi espagnole du 27 mars 1900 prescrivant une retenue sur les salaires mensuels, à un français ancien employé des chemins de fer du Nord de l'Espagne. Le motif qu'il en donne est très peu juridique : en devenant, de sa propre volonté, l'employé de la compagnie espagnole, l'intéressé a « adhéré » à toutes les obligations qui en découlent. Il n'y a pas à se préoccuper de la volonté des intéressés pour régler l'application territoriale de la législation fiscale.

(31) Niboyet, *op. cit.*, p. 46 : « Ceci provient d'un phénomène qui se rencontre parfois en droit international privé dans les matières qui, cependant, en font certainement partie, celles où existe un lien indissoluble entre la compétence législative et la compétence judiciaire. Toutes les fois, par exemple, que l'ordre public d'un pays est en cause, le juge de chaque pays refuse d'appliquer la loi étrangère compétente et lui substitue sa propre loi, parce que c'est lui qui est saisi du procès ».

administrative, sans aucune intervention de l'autorité judiciaire.

b) son recouvrement ne peut pas être retardé du fait de réclamations contentieuses introduites par le contribuable.

2° *La créance d'impôt est d'ordre public.* En conséquence :

a) elle ne peut être primée par une créance privée;

b) elle est strictement territoriale.

CHAPITRE III

LA RÉPÉTITION DE L'INDU

L'exécution de la créance d'impôt aboutit au paiement volontaire ou forcé. Nous avons supposé jusqu'à présent que ce paiement était valable. Que va-t-il se passer, maintenant, s'il est entaché de nullité, si la dette qui a été exécutée était indue ?

L'article 1235 du Code civil donne le principe de la répétition de l'indu : « *Tout paiement suppose une dette : ce qui a été payé sans être dû est sujet à répétition* ». C'est là encore un de ces principes de droit commun, sans lesquels aucune vie juridique ne serait possible. On doit donc admettre *à priori* qu'il trouve son application en droit fiscal.

Cependant, si la répétition de l'indu doit être admise en principe en droit fiscal, son application pratique n'a pas été sans soulever de nombreuses hésitations en législation comme en jurisprudence. Nous examinerons successivement les cas dans lesquels la répétition est admise et les conditions dans lesquelles elle s'effectue.

I. — CAS DANS LESQUELS LA RÉPÉTITION EST ADMISE

Il faut envisager, en pratique, deux groupes d'hypothèses :

1° Celles où le paiement est irrégulier dès l'origine.

2° Celles où la dette devient indue pour une cause postérieure au paiement.

1° Paiement irrégulier dès l'origine.

Le paiement peut être irrégulier dans divers cas : a) lorsqu'il n'a pas été fait en exécution d'une procédure régulière d'assiette ou de recouvrement ; b) lorsqu'il a été fait par un autre que le débiteur ; c) lorsqu'il a été fait entre les mains d'un agent administratif incompétent.

a) Irrégularité de la procédure.

Il se peut, tout d'abord, que les *formes* ou les *délais* requis par la loi d'impôt n'aient pas été observés. Nous avons vu, en effet, que l'exercice de la compétence administrative était limité par toute une série de conditions de forme et de délais ; ces conditions sont requises à peine de nullité.

Mais, les prescriptions légales étant observées, il se peut cependant qu'une *erreur matérielle* soit commise. Cette erreur matérielle peut être une erreur de droit ou une erreur de fait ; erreur de droit, si l'impôt a été appliqué à un fait non compris dans la définition légale de la matière imposable ; erreur de fait, en cas d'évaluation exagérée, par exemple.

L'erreur matérielle peut provenir de l'administration, du contribuable ou d'un tiers.

L'erreur de l'administration est évidemment la plus fréquente. Elle résulte de l'esprit de fiscalité qui provoque une tendance naturelle à la surévaluation de la matière imposable.

Lorsque le procédé d'assiette utilisé est celui de la déclaration, il peut y avoir erreur de la part du contribuable ; or, nous avons vu que celui-ci ne pouvait pas revenir sur sa déclaration. La force probante de la déclaration est opposable au contribuable lui-même, qui ne peut en contester l'exactitude que par le moyen d'une procédure contentieuse postérieure à l'exécution et tendant, par conséquent, en principe, à une restitution.

L'erreur peut être, enfin, le fait d'un tiers. Prenons, par exemple, le cas des droits d'enregistrement dûs sur un jugement. Il est parfaitement possible que le juge se soit trompé dans l'évaluation du chiffre de la condamnation. Lorsqu'un nouveau jugement constate l'erreur de calcul du jugement primitif, la restitution des droits doit être ordonnée pour la portion excédentaire.

Nous avons examiné jusqu'à présent les cas où il y avait irrégularité de la procédure, mais où il y avait tout de même une apparence de procédure. Mais il se peut aussi qu'il y ait *absence totale de procédure*. La loi prévoit et même recommande dans certains cas le versement d'acomptes antérieurement à la naissance de la dette d'impôt ; la liquidation ultérieure des droits régularisera le paiement. Il en est ainsi notamment en matière de droits de succession. Mais il arrive parfois que cette liquidation définitive n'intervient pas ; et cela se présentera en pratique lorsque le pouvoir de faire naître la créance d'impôt sera prescrit. Juridiquement, la restitution doit alors être admise, puisque

tout paiement suppose une dette et que la naissance de la dette d'impôt est désormais impossible.

On voit quelle importance présente la détermination du moment exact où naît la créance d'impôt. Cette détermination n'a pas toujours été bien faite par la jurisprudence. C'est ainsi qu'un arrêt récent (1), dans l'hypothèse des acomptes sur les droits de mutation par décès non suivis de la liquidation de la dette dans les délais de prescription, n'a pas admis la restitution. En effet, selon cet arrêt, la dette d'impôt prend naissance au jour de l'ouverture de la succession, c'est-à-dire à la date du fait générateur. C'est évidemment là une erreur ; il paraît indiscutable que la restitution doit être admise.

b) Paiement par un non débiteur.

Dans l'hypothèse précédente, le paiement était fait par le débiteur légal de l'impôt, mais la procédure antérieure au paiement était entachée de nullité. Dans l'hypothèse envisagée maintenant, la procédure est régulière, mais le paiement est effectué par un autre que le débiteur légal. Y a-t-il paiement de l'indû ?

En droit civil, la jurisprudence exige, ce qui est tout à fait légitime, que le paiement ait été fait par erreur. Si donc le paiement a été fait par un non débiteur, mais en connaissance de cause, s'il y a eu, en d'autres termes, paiement volontaire, la répétition n'est pas possible. Elle est, par contre, toujours admise lorsque la condition de l'erreur est remplie. En est-il de même en droit fiscal ? C'est ce que nous

(1) Req., 21 janvier 1935, précité, S. 1935-1-321.

verrons en étudiant les trois cas qui peuvent se présenter : le paiement volontaire par un tiers intéressé ; le paiement volontaire par un tiers désintéressé, et le paiement par erreur.

Si le tiers était intéressé au paiement, la répétition ne saurait être admise. La règle est ici la même qu'en droit civil ; le paiement est valable. En effet, « une obligation peut être acquittée par toute personne qui y est intéressée » (Code civil, art. 1236). Par exemple, nous avons vu précédemment que le légataire universel et l'héritier réservataire ne sont pas, avec un légataire particulier, codébiteurs solidaires des droits de mutation dûs par ce dernier. Ils ne sont pas légalement obligés d'acquitter l'intégralité des droits. Ils sont des tiers en ce qui concerne la fraction des droits qui est à la charge du légataire particulier. Mais ils ont un intérêt certain à effectuer le paiement, puisque la Régie a action sur les biens meubles qui se trouvent entre leurs mains. C'est donc à bon droit qu'il a été décidé que le paiement total effectué par le légataire universel en qualité de tiers intéressé était valable (2).

La deuxième hypothèse est celle du *paiement volontaire par un tiers désintéressé*. Il s'agit alors d'une donation indirecte. Nous sommes toujours sous le régime du droit commun ; le paiement est volontaire, la restitution est donc impossible. Il est cependant intéressant de distinguer ce cas du précédent. Dans celui-ci, en effet, le tiers payeur avait un recours contre le débiteur, puisqu'il avait payé en son acquit,

(2) Trib. civ. de la Seine, 31 mai 1912, précité, S. 1912-2-159.

et le débiteur ne pouvait repousser ce recours qu'en démontrant l'intention libérale du tiers. Dans l'hypothèse du tiers désintéressé, au contraire, ce recours ne saurait être admis, en vertu de la règle « donner et retenir ne vaut ». Il est bien souvent délicat (3), d'ailleurs, de distinguer les deux hypothèses dans la pratique.

Enfin, le troisième cas est *celui où le tiers a payé par erreur*, parce qu'il se croyait débiteur. La jurisprudence est assez hésitante ; elle marque cependant une tendance très nette à refuser la répétition. Le paiement fait par erreur est valable, et il libère le débiteur. Il est, en effet, présumé volontaire ; et il s'agit là d'une présomption irréfragable, que le tiers ne peut pas renverser en apportant la preuve de son erreur. Il y a donc, selon la jurisprudence, deux règles qu'il faut souligner :

1° *Le paiement fait par erreur est valable*. On pourrait, à la rigueur, admettre cette solution lorsque le tiers a payé spontanément (4). Il est, en effet, bien difficile, dans ce cas, de déterminer s'il s'agit ou non d'un paiement volontaire. Mais, par contre, la jurisprudence devient inadmissible lorsqu'elle refuse la restitution à un non-débiteur qui a payé uniquement

(3) Dans l'espèce qui a fait l'objet du jugement précité du Tribunal de la Seine, le légataire particulier invoquait précisément l'intention libérale du légataire universel et il se fondait sur le fait que celui-ci ne lui avait pas demandé de reconnaissance de dette. Mais il a été jugé que cette reconnaissance était inutile, la quittance de paiement étant un titre de créance parfaitement valable.

(4) C. E., 28 oct. 1908, Marquet, *Rec.*, p. 895 ; 24 novembre 1909, Dame Boyer, *Rec.*, p. 899 ; 19 mars 1910, Plèbe, *Rec.*, p. 268 ; 28 juillet 1911, Dame Desgouttes, *Rec.*, p. 893 ; 24 fév. 1913, Busset, *Rec.*, p. 260 ; 20 déc. 1918, Veuve Dubois, *Rec.*, p. 1154.

parce qu'il y avait été invité par l'administration (5). Lorsque celle-ci induit un tiers en erreur en lui envoyant un avertissement ou une sommation sans frais pour un impôt qu'il ne doit pas, la jurisprudence considère le paiement fait dans ces conditions comme un paiement volontaire, sous prétexte qu'il n'y a pas eu de véritables poursuites administratives ou judiciaires. Cette solution est d'autant plus choquante qu'il en serait tout autrement si le tiers s'était montré moins docile et s'il s'était laissé saisir ; la saisie serait alors annulée. Lorsque, au contraire, le tiers, qui se croit de très bonne foi débiteur, et cela par la faute de l'administration, prévient les poursuites en payant, on lui refuse la restitution et il n'a d'autre ressource que d'exercer un recours contre le véritable contribuable. Encore ce recours ne sera-t-il efficace que si le contribuable n'a pas payé, lui aussi, de son côté, car l'action *de in rem verso* ne peut être exercée que s'il y a eu enrichissement du débiteur.

Il est, par contre, légitime de refuser le remboursement lorsque le tiers a payé, non pas pour éviter les mesures d'exécution dirigées par erreur sur lui-même, mais pour éviter le contre-coup des mesures d'exécution dirigées contre le véritable débiteur. Le tiers est alors intéressé au paiement, et nous retrouvons une hypothèse déjà examinée (6).

(5) Un propriétaire qui, à la suite d'une sommation sans frais à lui adressée par erreur, a payé la taxe des prestations à laquelle son fermier avait été nominativement imposé, n'est pas recevable à demander décharge de l'imposition (C. E., 21 juin 1912, Bouthénon, *Rec.*, p. 704).

(6) Il y a sur ce point des arrêts du Conseil d'Etat qui paraissent contradictoires.

2° Non seulement le paiement fait par un tiers est valable et insusceptible de répétition, *mais il est, d'autre part, libératoire pour le véritable débiteur*. Si nous supposons que celui-ci n'a pas payé et que le paiement a été effectué par un tiers non obligé, puis que l'administration juge bon de rembourser spontanément ce tiers — ce qu'elle peut toujours faire puisqu'il s'agit d'un non débiteur, — ce remboursement n'a pas pour effet de faire renaître la créance vis-à-vis du débiteur primitif. Quoiqu'indû, le paiement fait par un tiers libère définitivement le débiteur (7). Ce sont là des conséquences étranges et difficiles à justifier du point de vue juridique.

L'examen de la jurisprudence en cette matière conduit à cette conclusion que le droit fiscal admet très difficilement le principe de la répétition de l'indû en ce qui concerne le cas où le caractère indû du paiement résulte de ce que celui-ci a été fait par une personne qui n'avait pas qualité pour effectuer un paiement valable. Le principe de la répétition de

Dans le cas où le percepteur a ordonné de procéder à la saisie des meubles garnissant l'appartement occupé en commun par une dame et sa fille et que c'est uniquement pour éviter cette menace d'exécution que cette dernière a effectué, en l'acquit de sa mère, le paiement des sommes réclamées, elle peut en demander le remboursement (3 mars 1905, Demoiselle Laroussie, *Rec.*, p. 225). Cette décision nous semble peu juridique, car il y a eu paiement volontaire et intéressé. Il manque la condition de l'erreur qui est exigée pour l'admission de la répétition de l'indû.

Dans un autre arrêt, le Conseil d'Etat applique plus correctement les principes. Il s'agissait du représentant d'une société qui, sur les poursuites exercées nominativement contre celle-ci avait volontairement payé les contributions. Le but de ce paiement était d'empêcher une saisie de meubles lui appartenant à raison d'une cession à lui faite par la société. Il y avait donc bien paiement intéressé et le Conseil d'Etat a fort justement refusé le remboursement.

(7) C. E., 8 mars 1912, Desdouits. *S.*, 1915-3-21.

l'indû est cependant bien une de ces règles de droit commun dont nous avons dit qu'elles étaient applicables en droit fiscal lorsque la nature juridique particulière de la créance d'impôt ne s'y opposait pas. Or on ne voit pas comment elle pourrait s'y opposer.

c) Incompétence de l'agent de l'administration.

Nous venons d'examiner le cas où il y avait absence de qualité de l'individu qui a effectué le paiement. Mais il se peut aussi que cette absence de qualité provienne du fait des agents de l'administration. Ceux-ci ont une compétence délimitée, tant du point de vue matériel que du point de vue territorial. Il en est ainsi notamment en matière d'enregistrement, où la formalité et le paiement ne sont valables que s'ils sont effectués au bureau d'enregistrement compétent.

2° Disparition rétroactive du fait générateur (8).

Dans ce cas, le fait qui rend le paiement indû est postérieur à celui-ci. Le paiement était valable au moment où il a été fait, mais il devient sans objet par suite de la disparition rétroactive du fait générateur. On peut dire que l'obligation fiscale devient une obligation sans cause.

En droit civil, la répétition de l'indû est admise dans une telle hypothèse. En droit fiscal, la législation a varié sur ce point. Une difficulté se présente, en effet, non point d'ordre théorique, mais d'ordre pratique. On pourrait craindre que l'admission de la répétition pour une cause postérieure au paiement, ne soit une source

(8) Albert Fèvre : « La restitution des droits d'enregistrement », thèse, Paris, 1933.

de fraude : le contribuable ne va-t-il pas être tenté de provoquer le fait qui entraîne la résolution de la créance d'impôt ? C'est en matière de droits d'enregistrement que la question se pose. La disparition du fait générateur n'est en effet possible que dans ce domaine, sous la forme d'une annulation ou d'une résolution d'un acte juridique. N'est-il pas à craindre que les parties ne s'entendent frauduleusement pour provoquer cette annulation ou cette résolution ? Il paraît donc impossible d'admettre *dans sa plénitude* le principe de la répétition de l'indû.

La loi de Frimaire poussait très loin cette préoccupation de lutte contre la fraude, puisque, dans son article 60, elle posait formellement le principe de la non restitution : « Tout droit d'enregistrement perçu régulièrement en vertu de la présente, ne pourra être restitué, quels que soient les événements ultérieurs, sauf les cas prévus par la présente. » Cette exclusion de principe de la restitution de l'indû était manifestement exagérée. Dans certains cas, en effet, aucune fraude n'est à craindre. Il en est ainsi notamment lorsque l'annulation ou la résolution résulte directement d'une disposition légale ou d'une décision judiciaire.

Aussi la loi du 18 janvier 1912, modifiant l'article 60 de la loi de Frimaire, revient-elle à une plus saine application des principes juridiques.

Le nouvel article 60 est ainsi conçu : « *Ne sont pas sujets à restitution* les droits régulièrement perçus sur les actes ou contrats ultérieurement révoqués ou résolus par application des articles 954 à 958, 1183, 1184 et

1659 du Code civil. En cas de rescision d'un contrat pour cause de lésion, ou d'annulation d'une vente pour cause de vices cachés, et au surplus dans tous les cas où il y a lieu à annulation, les droits perçus sur l'acte annulé, résolu ou rescindé ne sont restituables que si l'annulation, la résolution ou la rescision a été prononcée par un jugement ou un arrêt passé en force de chose jugée ».

Pour commenter ce texte, il faut examiner les deux hypothèses où il peut y avoir disparition rétroactive du fait générateur, la résolution et l'annulation.

1° *La résolution*. En ce qui concerne la résolution, le principe posé par la loi de Frimaire est renversé. Le nouvel article 60 contient une énumération des cas où la répétition est prohibée ; d'où l'on déduit *a contrario* que, dans tous les autres elle est admise. *La restitution est désormais la règle*, et ce principe est extrêmement important du point de vue juridique.

Il est vrai que l'énumération légale contient des exceptions d'une application si générale, qu'il semble que la règle soit étouffée par leur importance. Les articles 954 à 958 du Code civil traitent de la révocation des donations pour cause d'inexécution des conditions et pour cause d'ingratitude. Les articles 1183 et 1184 traitent de la condition résolutoire et de la résolution judiciaire des contrats synallagmatiques. Enfin, l'article 1659 prévoit l'hypothèse de la vente à réméré.

La restitution demeure donc possible dans tous les cas non compris dans cette énumération. Il en est

ainsi notamment pour la révocation des donations pour survenance d'enfant. La solution est la même pour la résolution des mutations par décès. De même enfin, la répétition doit être admise en cas de surenchère entraînant la résolution d'une adjudication (9). La solution est différente, cependant, pour l'adjudication sur folle enchère (10). Le droit perçu sur la première adjudication n'est pas restituable pour la portion s'appliquant à l'excédent du premier prix sur le second. En effet, la résolution provient de ce que le fol enchérisseur n'a pas exécuté ses engagements ; c'est l'application de l'article 1654 du Code civil.

En résumé, en règle générale, la répétition n'est pas admise *lorsque la résolution est imputable à la volonté du débiteur*. Elle l'est, au contraire, lorsque la résolution n'est que l'application normale d'une disposition législative non comprise dans l'énumération légale.

2° *L'annulation*. La répétition est possible, à la double condition : a) que l'annulation soit *judiciaire* ; b) que le jugement qui l'a prononcée soit passé en force de chose jugée.

La nécessité d'une annulation judiciaire soulève une difficulté en ce qui concerne les jugements dits « d'expédient » c'est-à-dire pour ceux où le juge n'a fait que constater l'accord des parties (11). Il n'y a pas

(9) Sol., 5 mai 1923, *Rev. de l'Enreg.*, 7901.

(10) Cass. civ., 24 fév. 1846, *D.* 1846-1-181. La solution a été maintenue par les décisions postérieures à la loi de 1912. Béthune, 10 mars 1920, *Rev. de l'Enreg.*, 7246 ; Cass. req., 26 avril 1921, *Rev. de l'Enreg.*, 7407.

alors annulation judiciaire, et la jurisprudence repousse la restitution. Elle admet toutefois qu'il y a jugement véritable lorsque le juge, en recevant les déclarations des parties, indique dans le dispositif qu'il les considère comme fondées (12).

Tels sont les cas où la répétition de l'indû est admise en droit fiscal. L'introduction dans cette branche du droit du principe même de la répétition, du moins en ce qui concerne les droits d'enregistrement, est de date récente. Avant 1912, elle n'était admise en principe que lorsque le paiement était nul dès l'origine. Encore aujourd'hui, la règle selon laquelle « ce qui a été payé sans être dû est sujet à répétition » n'est appliquée qu'avec de grandes hésitations.

II. — LE RÉGIME JURIDIQUE DE LA RÉPÉTITION.

En droit fiscal, le droit de répétition est soumis, quant à son exercice, à un certain nombre de règles :

Première règle. — La restitution doit faire l'objet d'une demande par la voie contentieuse. L'administration n'est pas obligée de répondre à la demande qui lui serait faite sous la forme d'une réclamation gracieuse.

Il faut distinguer suivant que la réclamation contentieuse est introduite par le véritable débiteur de l'impôt ou par un tiers.

(11 et 12) Seine, 4 janvier 1917, *Rev. de l'Enreg.*, 6662. A fortiori, la restitution est impossible s'il y a eu seulement transaction, même s'il s'agit d'une transaction basée sur un rapport d'expert homologué par le tribunal (Cass. Req., 24 juin 1924, *Rev. de l'Enreg.*, 8106).

a) Introduite par le contribuable lui-même (13), la réclamation se présentera sous la forme d'une demande en décharge ou en réduction. En fait, le résultat normal des demandes contentieuses en matière fiscale est une restitution, puisque, comme nous l'avons vu, le contribuable a dû, en principe, payer préalablement à la réclamation. Mais la restitution n'est qu'accessoirement l'objet de la réclamation.

b) Le tiers qui a payé sans être personnellement débiteur peut demander la restitution (14) ; sa réclamation aura alors principalement pour but la répétition de l'indû.

Nous avons vu que la jurisprudence repoussait très généralement la réclamation du tiers lorsqu'il se fondait exclusivement sur sa qualité de non débiteur. Mais il peut invoquer d'autres motifs, par exemple une irrégularité de la procédure. La restitution lui

(13) Il se peut qu'il y ait plusieurs contribuables tenus solidairement et que soit intervenue entre eux une de ces conventions dont nous avons précédemment mentionné l'existence et qui tendent à mettre la totalité de l'impôt à la charge de l'un d'entre eux. Nous avons dit alors que ces conventions étaient sans effet à l'égard du fisc. Mais cela n'est vrai qu'en ce qui concerne les effets de la solidarité. Lorsqu'il s'agit au contraire de la demande de restitution, celle-ci ne peut être valablement introduite que par la partie qui a effectivement payé les droits (Seine, 26 août 1871, *Journ Enreg.*, 19, 118).

(14) C'est le cas de l'avoué qui a payé les droits sans y être légalement obligé (Corbeil, 20 juin 1866, *S.*, 1866-2-368). Toutes ces décisions montrent bien que le soi-disant principe suivant lequel ne peuvent demander la restitution que ceux qui sont personnellement obligés au paiement des droits n'a pas la valeur absolue qu'on lui prête souvent. En réalité, la règle qui s'applique est celle du droit commun : l'action en répétition appartient à celui qui a payé ce qu'il ne devait point.

est alors accordée s'il démontre que le paiement a été fait de ses deniers personnels.

Si le tiers a payé, non pas en son nom, mais au nom et en l'acquit du véritable contribuable, il pourra introduire une demande en décharge ou en réduction, comme le contribuable lui-même, à condition d'établir qu'un mandat lui a été donné par celui-ci.

Deuxième règle. — Le montant intégral du paiement indû doit être restitué. Le remboursement ne doit comporter aucune retenue de la part de l'administration.

Inversement, l'administration n'est pas débitrice vis-à-vis du contribuable des intérêts de la somme due (15). Cette règle est admise par la jurisprudence comme la contrepartie du principe de l'exclusion des intérêts moratoires à la charge du débiteur. Elle paraît, en réalité, assez difficile à justifier. On ne voit pas pourquoi l'administration est dispensée de réparer le préjudice causé au contribuable par le fait qu'on a exigé de lui un paiement indû. Le caractère légal de la créance d'impôt et l'impossibilité d'ajouter quoi que ce soit à son montant légal ne constituent pas une justification suffisante. Ainsi que nous l'avons démontré plus haut, les intérêts ne peuvent pas être considérés comme un supplément à la créance d'impôt, puisqu'ils ont une autre nature et un autre fondement juridiques. D'ailleurs la dispense d'intérêts est admise par la jurisprudence au bénéfice de l'administration

(15) Cass. civ., 17 janvier 1854, *S.* 1854-1-202, *D.* 1854-1-237; Cass. civ., 12 mai 1862, *S.* 1862-1-540, *D.* 1862-1-216; Cass. civ., 7 février 1877, *S.* 1877-1-131, *D.* 1877-1-175.

même dans les cas où, par exception, les intérêts moratoires sont mis par la loi à la charge du contribuable (16).

Troisième règle. — Lorsque la restitution a été ordonnée à tort, elle peut faire l'objet d'une nouvelle restitution en sens inverse au profit de l'administration. Celle-ci dispose donc, elle aussi, d'un droit de répétition (17). Cette règle a été contestée par certains auteurs (18), elle doit être admise cependant sans conteste, car la créance d'impôt doit être inéluctablement recouvrée du moment qu'elle remplit les conditions légales.

Quatrième règle. — L'action en répétition doit être intentée dans un certain délai. La créance du contribuable contre l'administration peut s'éteindre par la prescription.

Le délai de droit commun est celui de quatre ans, correspondant à la déchéance quadriennale des créances des particuliers contre l'Etat. C'est donc le délai qui sera appliqué si aucun autre n'est prévu par une disposition légale particulière. En fait, les délais spéciaux sont assez nombreux (19).

Nous avons déjà rencontré un de ces délais : en

(16) Par exemple en matière d'Enregistrement.

(17) Pilon : « Principes et technique des droits d'enregistrement », I, p. 529. Deux décisions sont citées à l'appui de cette doctrine : Toulon, 9 mars 1837, *J. Enr.*, 11764 ; Gourdon, 22 déc. 1891, *J. Enr.*, 23870.

(18) Wahl : « Traité de droit fiscal », Paris, 1902-1906, II, N° 419 ; Dublneau : « Traité théorique et pratique de l'enregistrement », 4^e édit., Paris, 1932, N° 285.

(19) En matière de douanes, le délai de prescription est de deux ans (Code des douanes, art. 576).

matière de contributions directes, lorsqu'un impôt est recouvré au mépris du principe de l'annalité, le droit de répétition se prescrit par trois ans.

Dans le domaine des droits d'enregistrement, trois catégories de prescriptions doivent être envisagées :

1° Certaines prescriptions spéciales, de deux ans ou de cinq ans, pour les droits restituables en vertu de textes particuliers, dès avant la loi de 1912.

2° La prescription de deux ans à compter du versement, pour la restitution des droits irrégulièrement perçus.

3° La double prescription de la loi de 1912, s'appliquant aux droits restituables seulement depuis cette loi. Le délai est d'un an depuis l'évènement qui motive la restitution et de cinq ans à compter de l'enregistrement, ce délai de cinq ans concernant, non pas la demande elle-même, mais l'évènement qui doit intervenir au cours de cette période. Le délai total maximum est par conséquent de six ans à compter de l'enregistrement.

Dans toutes les autres hypothèses, c'est la déchéance quadriennale qui s'applique. Il en est ainsi, par exemple, pour les acomptes versés sur les droits de succession ; le point de départ du délai étant alors le premier jour de l'exercice au cours duquel l'acompte a été versé.

Avec la théorie fiscale de la répétition de l'indû, se termine l'étude des caractères juridiques de la dette individuelle d'impôt. Nous pouvons en conclure, en concordance avec ce qui résulte de notre première

partie, que *toutes les fois qu'il s'agit de la mise en œuvre de la compétence administrative, les principes généraux du droit privé n'ont pas leur place*. On est alors en présence de droit fiscal pur. Par exemple, si l'on étudie les privilèges fiscaux, on constate que, malgré l'analogie apparente avec les privilèges du droit privé, l'institution est essentiellement différente.

Au contraire, *si l'on envisage la créance d'impôt en elle-même*, indépendamment des modalités de sa naissance et de son recouvrement, *le droit commun des créances tel qu'il ressort des dispositions du Code civil, peut s'appliquer* ; le terme, la condition suspensive ou résolutoire, la solidarité, la répétition de l'indû, sont autant d'institutions du droit privé qui peuvent être transposées à peu près telles quelles en droit fiscal. Si la législation ou la jurisprudence les écarte, ou les applique en les déformant, c'est faute de principes juridiques bien établis. Si l'on compare les institutions du droit fiscal et les institutions correspondantes du droit privé, il n'y a pas que des différences qui tiennent à la nature juridique particulière de la créance d'impôt, il y a également des différences qui résultent d'un vice de construction juridique, et qui doivent être enregistrées comme telles.

Nous avons successivement examiné la naissance, puis la vie juridique de la créance d'impôt. Il nous reste maintenant à étudier son extinction. Nous avons déjà rencontré deux hypothèses d'extinction de la dette d'impôt. Tout d'abord, l'hypothèse normale, l'exécution, ce qui n'est pas, à vrai dire un cas d'extinction, puisqu'il s'agit du fonctionnement normal de

l'institution. En second lieu, la dette d'impôt peut s'éteindre par le jeu d'une condition résolutoire. Cette hypothèse d'extinction présente la particularité d'être un cas de résolution rétroactive. Il nous reste à examiner, dans notre troisième partie, les modes d'extinction par lesquels la dette vient à disparaître sans avoir été exécutée :

- 1° La compensation ;
- 2° La remise de dette ;
- 3° La prescription ;
- 4° L'amnistie.

TROISIÈME PARTIE

L'EXTINCTION DE LA DETTE INDIVIDUELLE D'IMPOT

I. — L'extinction de plein droit de la créance d'impôt.

— Compensation.

— Prescription.

II. — L'extinction volontaire de la dette d'impôt.

— Remise de dette.

— Amnistie.

CHAPITRE PREMIER

L'EXTINCTION DE PLEIN DROIT DE LA CRÉANCE D'IMPOT

Il y a tout d'abord deux modes d'extinction qui ont ceci de commun d'opérer de plein droit, *automatiquement*, sans l'intervention d'aucun acte de volonté ; ce sont la compensation et la prescription. Dans le premier cas, la dette est éteinte par suite de l'existence d'une autre dette en sens contraire ; dans le deuxième, la cause d'extinction est l'écoulement d'un certain laps de temps.

I. — LA COMPENSATION.

Aux termes de l'article 1289 du Code civil, « lorsque deux personnes se trouvent débitrices l'une envers l'autre, il s'opère entre elles une compensation qui éteint les deux dettes, de la manière et dans les cas ci-après exprimés ». Et l'article 1290 précise les effets de la compensation « La compensation s'opère de plein droit et par la seule force de la loi, même à l'insu des débiteurs ; les deux dettes s'éteignent réciproquement, à l'instant où elles se trouvent exister à la fois, jusqu'à concurrence de leurs quotités respectives ».

Cette définition est basée sur la qualité respective des débiteurs, dont l'un se trouve être le créancier de l'autre et réciproquement. C'est en effet le principal caractère de la compensation.

Mais si l'on attache, non plus à la qualité des débiteurs, mais à la *cause juridique des deux dettes* qui existent ainsi en sens inverse, on est conduit à distinguer, ainsi d'ailleurs que nous l'avons fait précédemment, deux institutions voisines, la *compensation proprement dite et l'imputation*. Il y a compensation proprement dite lorsqu'il y a deux dettes juridiquement différentes ; il y a, au contraire, imputation lorsqu'il y a identité de cause entre les deux dettes. Nous en avons donné un exemple tiré de la pratique et qui illustre très bien cette distinction, en ce qui concerne le système des avances pour l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Il y a bien deux dettes qui existent en sens inverse : une créance d'impôt à la charge du contribuable, et une créance en remboursement d'une avance à la charge de l'Etat. C'est donc une compensation au sens large. Mais deux cas particuliers peuvent se présenter : il y a compensation proprement dite lorsque la créance de l'Etat et celle du contribuable ont toutes deux pour cause le revenu des actions ; il y a, au contraire, compensation proprement dite lorsque la créance en remboursement des avances a pour cause l'impôt sur le revenu des actions, tandis que la créance fiscale de l'Etat porte sur le revenu des obligations.

L'imputation est prévue expressément par la loi ; elle n'est nullement incompatible avec la nature juridique de la créance d'impôt, et ne se rencontre que dans des cas particuliers tels que le système des avances.

L'exclusion en droit fiscal de la compensation pro-

prement dite est, au contraire, très généralement admise.

L'impossibilité pour la dette d'impôt de s'éteindre par compensation avec une dette existant en sens inverse au profit du contribuable contre l'Etat ne résulte d'aucun texte formel.

Elle est cependant *traditionnelle*. Les travaux préparatoires du Code civil indiquent que les rédacteurs la tenaient pour certaine. Elle est depuis à peu près incontestée en doctrine et en jurisprudence. Voici, à titre d'exemples, quelques cas qui se sont présentés dans la pratique : le Conseil d'Etat a refusé d'admettre la compensation entre la dette d'impôt et la créance en indemnité du fait de réquisitions militaires (1), et, ce qui est plus significatif encore, entre une dette d'impôt et une créance en restitution d'un impôt indu (2), ou entre une dette d'impôt et la créance en remboursement des frais d'expertise dont le contribuable a fait l'avance pour le compte de l'administration (3). Ce ne sont là que des exemples; il y a des décisions innombrables dans le même sens.

Il faut donc un *texte* spécial prévoyant la compensation dans un cas particulier. L'exemple qui peut en être donné est celui de la compensation autorisée entre la dette d'impôt et la créance contractuelle des porteurs de titres de dette publique.

(1) C. E., 4 février 1899, Bascou, *Rec.*, p. 99.

(2) C. E., 5 avril 1895, *Rec.*, p. 314, avec les conclusions du commissaire du Gouvernement Wurtz.

(3) C. E., 11 février 1898, *Rec.*, p. 111. Voir encore 10 janv. 1890 : « Syndicat des Marais du littoral », *Rec.*, p. 6, avec les conclusions du commissaire du Gouvernement Valabrègue.

La loi du 14 avril 1819 prévoit la compensation de la dette d'impôt avec les arrérages de la dette publique. Il suffit que la demande en soit faite par le contribuable.

C'est ainsi, de même, qu'aux termes de l'article 135 du Code de l'enregistrement, « le paiement des droits de mutation par décès peut être effectué en rentes, valeurs du Trésor et bons de la défense nationale dans la proportion fixée par le Conseil d'administration de la Caisse autonome de gestion des bons de la défense nationale... La valeur de reprise de ces titres est fixée par décrets ».

Comment justifier juridiquement l'exclusion de la compensation comme mode d'extinction de la créance d'impôt ?

Il y a deux sortes de justifications possibles : tout d'abord des justifications d'ordre pratique, et, en second lieu, une justification théorique tenant à la nature juridique de la créance d'impôt.

Les justifications habituellement fournies par les auteurs sont *d'ordre pratique* (4). On souligne que l'intérêt supérieur des finances publiques exige que la rentrée des impôts s'effectue régulièrement et conformément aux prévisions budgétaires (5).

On fait valoir également que les principes de la comptabilité publique s'opposent au règlement des

(4) (5) Gaston Jèze, *R. S. L. F.*, 1936, *Loc. cit.*, p. 201 ; Roger Bonnard : « De la compensation comme mode d'extinction des créances publiques », *R. S. L. F.*, 1911, p. 1. Comp. « Travaux préparatoires du Code civil », Loché, XII, p. 186.

dettes de l'Etat en monnaie de compensation. Il existe, en effet, une procédure particulière qui doit obligatoirement être suivie lorsqu'il s'agit de procéder à l'exécution d'une dette de l'Etat au profit d'un particulier : séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable, procédure régulière de liquidation, d'ordonnancement et de paiement, mise en œuvre du mécanisme de contrôle, etc... Or, lorsqu'il y a compensation, ces formalités ne peuvent évidemment pas être respectées, puisque la compensation a précisément pour intérêt de supprimer la matérialité du paiement.

Enfin, dernier argument classique, et celui-là d'ordre juridique : la compensation, dit-on généralement, équivaut à une saisie-arrêt ; or il est impossible de diriger contre l'Etat une voie d'exécution quelconque.

Nous n'avons rencontré, jusqu'à présent, que des raisons de pur fait, et non pas une argumentation juridique. Il n'en est autrement, peut-être, qu'en ce qui concerne la dernière considération ; encore paraît-elle peu fondée en droit, car la compensation n'est pas une voie d'exécution, mais tout simplement un procédé simplifié de paiement par différence.

Au demeurant, il est exact que, du point de vue budgétaire, les recettes fiscales doivent rentrer régulièrement, et que d'autre part, la procédure de règlement des dettes de l'Etat ne doit pas être transgressée. Mais, si l'on s'en tenait à ces arguments tirés de règles extérieures au droit fiscal, la question n'intéresserait guère notre étude. On serait conduit, en effet, à conclure que la compensation n'est pas exclue en principe en droit

fiscal, mais que, en fait, dans la plupart des cas, son application se trouve *paralysée* par l'intervention de certaines règles de comptabilité publique. D'où l'on pourrait déduire, à la rigueur, que la compensation peut être admise dans les cas les plus favorables, c'est-à-dire ceux où elle est la plus proche de l'imputation. Une fraction de la doctrine est en ce sens (6).

C'est là, cependant, une erreur très grave. Si la compensation n'a pas sa place en droit fiscal comme mode d'extinction de la créance d'impôt, c'est pour une *raison de principe* qui se superpose à toutes ces raisons de fait : c'est *parce que la nature juridique de la créance d'impôt s'y oppose*.

Nous avons eu plusieurs fois l'occasion de signaler que le recouvrement de la créance d'impôt est inéluctable. Les principes précédemment étudiés peuvent être ici utilement rapprochés de la question de la compensation. Le recouvrement de la créance d'impôt ne peut pas être retardé par l'intervention d'une instance contentieuse engagée par le débiteur ; il ne peut pas être compromis par la priorité d'une créance privilégiée ; nous verrons dans le chapitre suivant que l'administration ne peut pas, sauf exception, accorder

(6) François Géný, Note, *S.*, 1934-1-361. « Si la compensation légale entre créances et dettes de l'Etat peut se trouver empêchée, singulièrement pour les dettes d'impôt, par certaines règles supérieures de droit public, résultant d'une loi formelle ou de nécessités financières inéluctables, on ne saurait poser en principe, que pareille compensation est en soi inadmissible ; on doit plutôt reconnaître qu'au fond elle fonctionnera, dans les conditions et avec les effets déterminés par le droit civil commun et que même les dérogations qui paraîtront tirées des règles spécifiques du droit public, se ramèneront le plus souvent aux exigences du droit commun qui domine, en réalité, toute la matière. »

d'exemption ni d'atténuation. De même ici, *le recouvrement ne peut pas être paralysé du fait d'une créance du contribuable contre l'Etat*. Toutes ces règles procèdent, au fond, de la même idée, qui est celle du caractère automatique du recouvrement de la créance d'impôt. La compensation du droit privé s'opère entre deux patrimoines appartenant à deux créanciers différents. En réalité, pour la créance d'impôt, il n'y a pas à proprement parler de créancier (7) ; il y a un agent administratif chargé du recouvrement, et il y a le fonctionnement automatique d'un mécanisme juridique qui ne peut pas être enrayé. Ce sont toujours les mêmes principes maintes fois dégagés : la créance d'impôt est légale et d'ordre public. Une créance privée, fût-ce celle du contribuable lui-même contre l'Etat ne peut pas empêcher le recouvrement de la créance d'impôt.

Voilà la véritable justification de l'exclusion de la compensation en droit fiscal. Elle a été rarement exprimée sous cette forme par les auteurs. Quant au Conseil d'Etat, il ne motive pas ses décisions. Il se borne à affirmer que la compensation ne peut pas jouer.

On trouve cependant l'esquisse de cette idée, non pas, ainsi que nous venons de le dire, dans les considérants des arrêts, mais dans les *conclusions des commissaires du gouvernement*. C'est ainsi que le commissaire du gouvernement Wurtz (arrêt du 5 avril 1895)

(7) Cette idée est très nettement exprimée par G. Jèze : « Les principes généraux du droit administratif », I, 2^e éd., 1914, p. 16.

déclare : « La disposition de l'article 1289 est spéciale à l'ordre civil et doit rester étrangère aux contributions publiques dont rien ne doit arrêter le paiement ». De même encore, le commissaire du gouvernement Valabrègue (10 janvier 1890 ; Syndicat des marais du littoral) soutient que le principe de l'exclusion de la compensation « résulte de la nature même de la créance due au Trésor... Il s'agit d'éviter que le recouvrement d'un rôle rendu exécutoire par le préfet soit arrêté par des créances privées ou particulières (8). »

Voilà donc un premier mode d'extinction des créances qui fait partie de l'arsenal des institutions du droit privé, et qui ne peut pas être transposé en droit fiscal. Dans le chapitre suivant, nous en rencontrerons un deuxième, ce sera la remise de dette. Au contraire, le second mode d'extinction automatique des créances, la compensation, joue un grand rôle en droit fiscal.

II. — LA PRESCRIPTION

Dans la première partie, consacrée à la naissance de la créance d'impôt, nous avons rencontré une première prescription, celle du pouvoir de faire naître la créance, et qui résultait du fait que la compétence administrative s'exerce annuellement.

La créance d'impôt une fois née est, elle aussi, susceptible de prescription. Le caractère d'ordre

(8) Comp. Merlin (« Répertoire », compensation, III, 3) : « La destination et l'usage de ces sortes de contributions qui regardent la chose publique, ne permettent pas d'en admettre la compensation avec les dettes privées et personnelles. Celles-ci ne doivent, sous aucun prétexte, arrêter ou retarder le recouvrement des premières ».

public de cette créance ne s'y oppose pas. On conçoit bien que, pour des motifs d'ordre public, le principe de la prescription acquisitive subisse des exceptions, mais il n'en est pas de même pour la prescription extinctive ou libératoire. Comme toute créance, la créance d'impôt est donc prescriptible, et si l'administration fiscale reste pendant un temps déterminé sans en poursuivre le recouvrement, elle est déchue de ses droits. Nous étudierons successivement le délai et les effets de la prescription en matière fiscale.

1° *Le délai de la prescription.*

« Toutes les actions, tant réelles que personnelles, sont prescrites par trente ans », dit l'article 2262 du Code civil. Il s'agit donc là d'un délai de droit commun et d'un délai maximum. Toutes les fois que le législateur n'a pas prévu un délai de moindre durée, c'est la *prescription trentenaire* qui s'applique. Comme la créance d'impôt obéit en principe aux règles du droit commun des créances, nous devons donc en conclure qu'à défaut de disposition législative spéciale, la créance d'impôt se prescrit par trente ans. Telle est, en effet, la solution donnée par la jurisprudence (9).

Toutefois, dans la plupart des cas, la loi fiscale a prévu des délais spéciaux, dont voici les principaux :

1° Pour les *impôts directs* ; aux termes de l'article 416 du Code : « Les percepteurs qui n'ont fait aucune poursuite contre un contribuable retardataire pendant quatre années consécutives à partir du jour

(9) Cass. Req., 11 décembre 1929, *D. H.*, 1930-33.

de la mise en recouvrement du rôle, perdent leurs recours et sont déchus de tous droits et de toute action contre ce redevable ».

2° Pour les *contributions indirectes* ainsi que pour les droits de douane, le délai est de « un an après que les droits ont dû être payés » (Code des douanes, art. 577).

3° Pour les *droits d'enregistrement*, enfin, (Code de l'enregistrement, art. 298), la prescription normale est de trois ans « à compter du jour de l'enregistrement d'un acte ou autre document, ou d'une déclaration qui révéleraient suffisamment l'exigibilité de ces droits, sans qu'il soit nécessaire de recourir à des recherches ultérieures ». La prescription est de vingt ans à compter du jour de l'enregistrement pour les omissions de biens dans les déclarations de succession; pour les successions non déclarées, le point de départ est le jour du décès.

La durée de la prescription est donc variable. Si l'on étudie le point de départ de ce délai, il faut faire la distinction déjà signalée, entre les impôts pour lesquels le paiement est effectué au moment même où la dette devient exigible, c'est-à-dire pour les droits au comptant et pour les droits constatés à exigibilité immédiate, et ceux pour lesquels le paiement n'est pas contemporain de la naissance de la dette.

Pour ces derniers, c'est-à-dire pour ceux à propos desquels la naissance et l'exécution de la dette sont deux opérations distinctes, le point de départ de la prescription est le *moment même de la naissance*. Par

exemple, pour les impôts directs, c'est la mise en recouvrement du rôle ; pour les successions déclarées, c'est la formalité de l'enregistrement.

Au contraire, lorsque le paiement a lieu au moment même où la dette devient exigible, on ne peut plus faire courir le délai du jour de la naissance. Le point de départ est alors *le moment où la dette aurait dû naître*, et où, par conséquent elle aurait dû être payée. Dans cette hypothèse, il y a donc *à la fois prescription du pouvoir de faire naître la dette et prescription du droit d'en exiger l'exécution*, puisque les deux choses ne peuvent pas matériellement se séparer. Par exemple, pour les successions qui n'ont pas fait l'objet d'une déclaration, le point de départ de la prescription est le jour de l'ouverture de la succession. De même, pour les droits de douanes et contributions indirectes, le point de départ est le jour où les droits « ont dû être payés ».

Il en résulte que, dans ce cas, puisque la prescription porte à la fois sur la naissance et sur l'exigibilité de la dette, si un acompte a été versé avant la liquidation définitive des droits, et si le pouvoir d'opérer cette liquidation est prescrit, l'acompte devient sans objet et doit être restitué.

En ce qui concerne le *calcul du délai*, les règles du Code civil (articles 2260 et 2261) sont applicables. La prescription se compte par jours et non par heures ; elle est acquise lorsque le dernier jour du terme est accompli.

Dans quelle mesure les principes du droit civil

relatifs à la *suspension* et à l'*interruption* de la prescription s'appliquent-ils en droit fiscal ?

Il est de règle en droit civil, que la prescription ne court pas *contre celui qui est dans l'impossibilité d'agir*. Ce principe n'est pas admis en droit fiscal. Même si l'administration est dans l'impossibilité absolue de poursuivre le recouvrement des droits, la prescription n'est pas suspendue. Il n'y a pas d'exception à cette règle en matière de contributions directes. Il en est autrement, au contraire, en ce qui concerne les *contributions indirectes* et les *droits de douane*. Pour ces deux catégories d'impôts, le délai de prescription est en effet très court, puisqu'il n'est que d'un an. Le contribuable n'aurait donc qu'à dissimuler la matière imposable et à en empêcher la constatation administrative pendant un an pour être déchargé de toutes obligations. C'est pourquoi il a été décidé que, pour cette courte prescription, il y aurait suspension, non pas toutes les fois que l'administration est dans l'impossibilité d'agir, mais toutes les fois que cette impossibilité est imputable au contribuable lui-même. Dans cette hypothèse, la prescription ne commence à courir que lorsque les agents de l'administration auront été à même de déterminer les éléments de l'assiette de l'impôt. Toutefois, il ne suffit pas que l'attitude du contribuable soit la cause directe de cette impossibilité, encore faut-il qu'il y ait véritablement faute et manœuvre dolosive de sa part. Par exemple, les impôts dûs sur des bières fabriquées à l'aide de cuves non déclarées ne se prescrivent pas tant que l'administration n'a pas été à même d'opérer les

constatations requises (10). Par contre, la simple attitude passive du contribuable ne constitue pas une faute suffisamment caractérisée pour suspendre la prescription (11). Enfin, et cette dernière condition va de soi, il ne suffit pas qu'il y ait eu fraude, il faut que celle-ci ait réellement mis l'administration dans l'impossibilité absolue d'exercer sa compétence (12).

D'autre part, en matière *d'enregistrement*, la prescription triennale ne court que du jour où l'exigibilité du droit a été révélée à l'administration par l'enregistrement d'un acte. Le point de départ du délai de prescription n'est donc pas la naissance de la dette ou le moment où cette naissance aurait dû avoir lieu. Ce point de départ est retardé et suspendu jusqu'au jour où l'enregistrement d'un acte vient révéler la créance d'une manière suffisamment explicite, « sans qu'il soit nécessaire de recourir à des recherches ultérieures » (13). La raison d'être de cette disposition c'est que les recherches et le contrôle sont moins faciles à l'administration de l'enregistrement qu'à celle des douanes ou des contributions indirectes. Ces dernières disposent d'un droit de vérification sur place. Au contraire, le receveur de l'enregistrement est essentiellement un agent sédentaire, il n'a connaissance de la matière imposable que lorsque celle-ci lui est révélée par une déclaration d'un contribuable. C'est pourquoi le point de départ de la prescription est le

(10) Cass. civ., 14 juin 1880, 2^e espèce, *D.*, 1880-1-314; Req., 29 décembre 1897, *D.*, 1899-1-233; Req., 25 juin 1896, *D.* 97-1-605.

(11) Cass. civ., 2 mai 1930, *D. H.*, 1930-380.

(12) Civ., 30 décembre 1903, *D.*, 1903-1-310.

(13) Voir par exemple Cass. civ., 12 janv. 1925, *D. H.*, 1925-97.

moment où une telle déclaration vient le renseigner sur une dette dont il ignorait l'existence.

Dans l'ensemble, on est tout de même fondé à dire que *la prescription en matière fiscale n'est pas suspendue dans tous les cas où l'administration est dans l'impossibilité d'agir*. A l'inverse, il n'y a pas non plus suspension en faveur des incapables lorsqu'il s'agit d'une créance en restitution d'un droit indûment perçu.

La prescription de la créance d'impôt est également susceptible d'*interruption*. Comme en matière civile, ces causes d'interruption répondent à l'idée générale d'un commencement d'exécution effectué par le créancier, auquel on ne peut plus, dès lors, reprocher son inaction, ou d'une reconnaissance de la dette de la part du débiteur (14).

Les *commencements d'exécution*, ou même simplement l' de la part de l'administration constituent donc des causes d'interruption. Le procédé le plus simple et plus usuel est de décerner une contrainte contre le débiteur. Il n'est pas utile, d'ailleurs, pour produire son effet interruptif, que la contrainte ait été mise en œuvre (15) ; mais il faut qu'elle ait été signifiée au débiteur. C'est la date de

(14) Code des douanes, art. 578 : « Les prescriptions... n'ont pas lieu quand il y a avant lesdits termes, soit pour l'administration, soit pour les parties, contrainte décernée et signifiée, demande formée en justice, condamnation, promesse, convention ou obligation particulière et spéciale relativement à l'objet qui est répété ».

(15) Cass., 12 avril 1865, *S.*, 1865-1-226, *D.*, 1865-1-284 ; Cass., 11 déc. 1877, *S.*, 1878-1-108, *D.*, 1878-1-74.

cette signification qui est le point de départ de la nouvelle prescription (16).

Bien entendu, *a fortiori*, les voies d'exécution proprement dites, par exemple la saisie-arrêt, interrompent la prescription.

De même encore, la citation du redevable devant les tribunaux, la déclaration et affirmation de la créance d'impôt en cas de faillite du contribuable, la requête en expertise ou la demande de collocation dans un ordre sont interruptives de prescription.

En matière de droits d'enregistrement, une règle particulière est posée par l'article 61 de la loi de Frimaire lorsque l'interruption résulte d'un commencement d'exécution ; c'est la péremption annale, qui constitue une nouvelle prescription contre l'administration. La prescription est acquise irrévocablement, même si le délai normal n'est pas encore écoulé, « si les poursuites commencées sont discontinuées pendant une année sans qu'il y ait d'instance devant les juges compétents ». Cette péremption ne peut être interrompue que par de nouvelles poursuites exercées avant l'expiration du délai (17).

Telles sont les règles admises en droit fiscal en ce qui concerne l'interruption de la prescription du fait de l'administration.

D'autre part, la prescription peut être interrompue par la *reconnaissance de dette de la part du débiteur*. Cette reconnaissance peut résulter du versement d'un

(16) Cass. civ., 11 déc. 1877, *D.*, 1878-1-14.

(17) Cass. civ., 1^{er} avril 1834, *S.*, 1834-1-248.

acompte, du dépôt d'une pétition en remise de pénalités, ou encore d'offres réelles faites par le contribuable, même si elles ont été rétractées faute d'acceptation (18). Peu importe, en effet, l'accueil qui a été fait par l'administration aux propositions du contribuable ; ce qui constitue l'acte interruptif de prescription, c'est la reconnaissance par le contribuable de sa qualité de débiteur. Constitue, par conséquent, une reconnaissance de cette espèce la lettre missive par laquelle le souscripteur d'un acquit-à-caution non apuré à l'échéance sollicite l'autorisation de se libérer par le simple paiement des droits d'entrée, alors même que cette demande n'est pas accueillie par l'administration.

Nous connaissons les causes d'interruption de la prescription en matière fiscale ; quels en sont maintenant les *effets* ? En droit civil, la nouvelle prescription qui commence à courir est du même temps que celle qui a été interrompue. Il n'en est autrement que pour les courtes prescriptions de six mois à deux ans prévues par les articles 2271 du Code civil. Ces courtes prescriptions reposent sur une présomption de paiement ; par conséquent, lorsque le débiteur reconnaît lui-même, ou que le créancier affirme par un acte de poursuite l'absence de paiement, le fondement de la prescription disparaît. Aussi, la nouvelle prescription qui commence à courir est-elle la prescription de droit commun, c'est-à-dire la prescription trentenaire (19).

Le droit fiscal applique pour tous les impôts cette

(18) Cass., 30 janv. 1865, *S.*, 1865-1-131, *D.*, 1865-1-235.

(19) Cass. Civ., 11 déc. 1877, *D.*, 1878-1-14 ; Cass. req., 18 juillet 1928, *D. H.*, 1928-58.

règle que le droit civil n'admet que par exception. Par conséquent, lorsque, pour une cause quelconque, la prescription a été interrompue, et quel qu'ait été le délai primitif de prescription, *le nouveau délai qui commence à courir est celui de trente ans*. Ce principe est assez curieux du point de vue juridique, car on ne peut invoquer ici le fondement particulier des courtes prescriptions du droit civil. Il serait parfaitement inutile de prévoir une présomption de paiement, car la preuve du paiement de l'impôt, constatée administrativement, est toujours facile à établir.

2° *Les effets de la prescription.*

Les effets de la prescription sont dominés par une idée que l'on rencontre également en droit civil, à savoir que, dans la pratique, la prescription se présente sous la forme d'une *exception* opposée par le débiteur à l'action du créancier. On ne peut pas dire que la prescription fasse disparaître la créance, elle en paralyse les effets.

En conséquence, *le débiteur doit invoquer la prescription*. Celle-ci joue cependant de plein droit, en ce sens que ce n'est pas la volonté du débiteur pas plus que celle du créancier qui lui font produire ses effets ; c'est une cause d'extinction qui est extérieure à la volonté des parties et c'est ce caractère qui nous a incité à la rapprocher de la compensation. Mais, tandis que la compensation n'a pas à être invoquée, puisqu'elle produit ses effets même à l'insu des parties, la prescription doit faire l'objet d'une manifestation de volonté qui est la condition de l'extinction de la dette.

Il en résulte que *le débiteur peut renoncer à la prescription acquise* et exécuter la dette prescrite. Toutefois, s'il peut ainsi renoncer à la prescription acquise, il ne peut pas renoncer *par avance* à la prescription.

Notons par ailleurs que, lorsqu'il s'agit d'une créance en restitution de droits indûs, l'administration débitrice ne peut en aucun cas renoncer à la prescription, même acquise.

En ce qui concerne enfin *l'application d'une loi nouvelle* modifiant les délais de prescription, il est admis que le nouveau délai est applicable aux droits non encore prescrits en vertu de la loi ancienne, mais que si le nouveau délai est plus court que l'ancien, il ne doit être compté que du jour de la promulgation de la loi nouvelle.

CHAPITRE II

L'EXTINCTION VOLONTAIRE DE LA DETTE D'IMPOT

Dans le chapitre précédent, nous avons examiné les modes d'extinction de la dette d'impôt qui opèrent sans l'intervention d'un acte de volonté du créancier ou du débiteur, ou pour lesquels cet acte de volonté ne fait que conditionner la réalisation de l'extinction, dont la cause est extérieure et constituée par l'existence d'une dette en sens inverse, ou par l'écoulement d'un certain délai.

Nous allons rencontrer maintenant des causes d'extinction de la dette d'impôt procédant directement de l'intervention d'un acte de volonté. Cet acte de volonté peut émaner, soit de l'autorité administrative qui a compétence pour procéder au recouvrement de la dette — c'est la remise de dette — soit du pouvoir législatif — c'est l'amnistie.

I. — LA REMISE DE DETTE (1)

Il convient, tout d'abord, de bien préciser ce qu'il faut entendre par remise de dette. Celle-ci répond à la définition suivante : *il y a remise de dette toutes les fois que l'administration compétente pour procéder au*

(1) Pierre F. Simon : « Dans quelle mesure les principes du droit civil relatifs à la remise de dette s'appliquent-ils aux créances publiques ? ». Thèse, Paris, 1913.

recouvrement de l'impôt renonce à opérer ce recouvrement, alors que la créance était régulièrement née, juridiquement valable et exigible. Il y a deux choses dans cette définition : 1° l'idée que la remise de dette émane de l'autorité compétente pour procéder au recouvrement ; 2° celle que la dette dont il est fait remise est valable et exigible.

La première proposition montre que la remise de dette, du moins dans son acception commune, diffère sensiblement du *droit de grâce* tel qu'il existe en droit pénal au profit du chef de l'Etat. La grâce est bien une sorte de remise de dette (encore qu'elle s'analyse le plus souvent plutôt comme une novation), mais c'est une institution spéciale au droit pénal. Il s'agit, en effet, d'une remise faite par le pouvoir exécutif d'une dette dont il appartenait au pouvoir judiciaire de poursuivre l'exécution. On ne peut même pas dire que le droit de grâce soit un acte juridictionnel qui soit exceptionnellement de la compétence du chef de l'Etat (2) ; c'est un acte exécutif qu'il accomplit en sa qualité de chef du pouvoir exécutif. Une telle institution n'a pas son pendant en droit fiscal.

La seconde condition pour qu'il puisse y avoir remise de dette, c'est que la dette elle-même soit valable et en état d'être recouvrée. Si l'administration *n'a pas le droit de recouvrer la dette, il ne saurait évidemment* être question d'en accorder remise (3).

(2) Gaston Jèze : « Nature juridique de la grâce, de l'amnistie et de la grâce amnistiante », *R. D. P.*, 1924, p. 437.

(3) La conséquence évidente de cette idée est que les demandes contentieuses formées en vue d'une remise ou d'une modération sont irrecevables. N'est pas recevable, par exemple, une réclamation

Si le contribuable conteste la validité de la dette, il doit adresser à l'administration un recours gracieux. Si l'administration ne lui donne pas satisfaction, ce refus constituera la décision préalable qui permettra au contribuable d'engager une instance contentieuse en décharge ou en réduction. Mais il se peut aussi que l'administration fasse droit au recours gracieux et réduise le montant de la dette individuelle d'impôt. Dans cette hypothèse, l'administration a reconnu l'invalidité de la dette, il ne s'agit donc pas d'une remise, mais simplement de la rectification d'une erreur.

Cette reconnaissance du bon droit du contribuable peut être fait en tout état de cause. Tant qu'un jugement n'a pas été rendu, l'administration peut se désister et abandonner ses prétentions. Il n'y a pas véritablement transaction, c'est-à-dire abandon total ou partiel d'un droit ; il y a reconnaissance du droit d'autrui, ce qui est tout différent (4). Par contre, si un jugement a été rendu contre le contribuable, et si l'admini-

intentée devant le Conseil d'Etat contre un arrêté du préfet statuant sur une demande de cette nature. L'autorité compétente pour statuer sur une telle réclamation est le ministre des Finances (C. E., 9 janvier 1907, Menozzi, *Rec.*, p. 19, 29 janv. 1909 ; Grimon, *Rec.*, p. 105, 16 janvier 1911 ; Colombié, *Rec.*, p. 33).

(4) Comp. Wahl, note, *S.*, 1895-1-465. « C'est à la Régie qu'il appartient... de trancher toutes les difficultés relatives aux questions d'enregistrement ; si elle a le droit de trancher ces difficultés, il suit que la solution donnée est définitive. D'un autre côté, la Régie et le redevable ne sont pas autre chose que deux parties contestantes ; le redevable, sans aucun doute... peut abandonner ses prétentions et se trouve lié par la reconnaissance qu'il fait de la dette qui lui est réclamée ; aucun principe juridique ne s'oppose à ce que, de son côté, la Régie abandonne ses propres prétentions. » Mais l'auteur de la note a le tort, à notre avis, d'étendre cette solution au cas où l'Administration effectue une transaction proprement dite, c'est-à-dire un abandon partiel de son droit. Le droit de recouvrer l'impôt est un droit dont on ne peut pas disposer.

nistration s'abstient de faire exécuter ce jugement, il y a véritablement remise, c'est-à-dire abandon d'un droit reconnu.

Cette définition étant donnée, *il est certain que l'administration ne peut pas faire remise de dette en dehors des cas prévus par la loi*. En ce qui concerne les droits d'enregistrement, le principe est posé formellement par l'article 59 de la loi de Frimaire : « Aucune autorité publique, ni la régie ni ses préposés, ne peuvent accorder de remises ou modérations de droits... sans en devenir personnellement responsables ».

C'est une idée qui est évidente en elle-même, étant donné tout ce que nous avons dit précédemment : la compétence administrative est une compétence liée.

Voici trois exemples de remises de dette qui illustrent bien la définition que nous en avons donnée :

Dans la *première espèce*, il s'agissait d'un impôt de 3 % sur le revenu des valeurs mobilières. La Cour de cassation, le 23 août 1875, reconnaît que cet impôt est applicable à une certaine catégorie de sociétés. Par conséquent, la validité de la créance d'impôt était certaine. Cependant, le Ministre des Finances rend deux décisions successives :

1° Il décide, tout d'abord, que l'on devra s'abstenir de toutes réclamations à l'égard de ces sociétés, en ce qui concerne les échéances trimestrielles antérieures aux arrêts de la Cour (Déc. Min. Fin., 23 septembre 1875, Inst. gen. n. 2525).

2° Puis, après la loi du 1^{er} décembre 1875 exemptant de l'impôt les sociétés en nom collectif, il fut décidé

que l'administration abandonnerait le recouvrement de tous les droits dûs en vertu des arrêts de la Cour de cassation, et même restituerait ceux qui avaient été acquittés (Inst. gen. n. 2534).

L'illégalité de pareilles décisions ministérielles ne fait pas de doute.

La *deuxième espèce* est l'affaire Dreyfus Frères et C^{ie}, qui a donné lieu à un arrêt de la Cour de cassation du 13 mars 1895 (5). Il s'agissait, cette fois-ci, d'un droit perçu par l'administration de l'enregistrement, le contribuable contestant la régularité de son imposition. L'administration maintenait son point de vue. A ce moment, sans consulter la Régie, le Ministre des Finances ordonne le remboursement de l'impôt. Il y a donc illégalité, mais il n'y a pas analogie avec le cas précédent. L'administration de l'enregistrement aurait pu, elle-même, admettre les prétentions du contribuable et autoriser le remboursement. Mais elle ne l'a pas fait ; et, dans ces conditions, il n'appartenait pas au Ministre de prendre cette décision contre l'administration. C'est ce qu'a très justement affirmé la Cour de cassation dans son arrêt du 13 mars 1895 (6).

Enfin, la *dernière espèce* que nous examinerons est l'affaire Legros et Humblot. Elle présente ceci de particulier que le Conseil d'Etat avait reconnu la validité de la remise de dette, et que c'est la Chambre des

(5) *S.*, 1895-1-465 avec une note de M. Wahl.

(6) L'arrêt du 13 mars 1895 doit en effet être approuvé dans le cas d'espèce, mais il ne semble pas, dans ses attendus, faire une distinction suffisamment claire entre le cas où l'abandon des poursuites est ordonné par le ministre en désaccord avec la Régie et celui où c'est la Régie elle-même qui reconnaît le bien-fondé des prétentions du contribuable.

Députés elle-même, prenant ainsi position contre la juridiction la plus haute de l'ordre administratif, qui a prononcé l'illégalité de la décision ministérielle.

Il s'agissait d'un accord passé entre le sieur Humblot et le Ministre des Colonies le 24 juin 1897, confirmant l'exemption temporaire d'impôts pour cinquante ans accordée à la société de la Grande Comore par le titre primitif de concession. Le Conseil d'Etat, par un arrêt du 21 juillet 1912, décida « qu'aucune règle de droit public ne faisait obstacle à ce que le Ministre des Colonies, traitant dans les conditions ci-dessus rappelées, confirmât au profit du sieur Humblot et de ses ayants cause dans leurs rapports avec l'administration française de la Grande Comore l'exonération d'impôts dont ils étaient bénéficiaires dans cette île en vertu de leur titre primitif de concession (7) » même en l'absence d'une disposition législative spéciale.

L'absence de fondement juridique de cette décision ne faisait cependant aucun doute. « En droit financier français, l'autorité législative et elle seule a qualité pour accorder des exonérations d'impôt, aussi bien de dettes d'impôt passées que de dettes d'impôt à venir. Les autorités administratives n'ont ce pouvoir qu'autant que le législateur le leur a conféré expressément. Comme, dans les colonies, et pays de protectorat, c'est le Président de la République qui est l'autorité législative, c'était au Président de la République, sur la proposition du ministre des Colonies, à approuver la

(7) Voir la note du professeur Jèze dans la *R. S. L. F.*, 1912, p. 253.

convention conclue en 1897 avec la société de la Grande Comore (8). »

De fait, le 23 décembre 1912, à l'unanimité et avec l'acceptation du gouvernement, la Chambre des députés adopta l'ordre du jour suivant : « La Chambre, tenant pour inexistante la convention de 1897, *en raison de son illégalité* et des iniquités qu'elle consacre, confiante dans le gouvernement pour poursuivre, dans le plus bref délai, les conséquences de cette décision, passe à l'ordre du jour ».

Il résulte de l'examen de ces cas d'espèce, qu'il est impossible d'admettre la remise de dette en droit fiscal, en dehors des cas limitativement prévus par la loi.

Il existe ainsi, en matière d'*impôt foncier*, la possibilité pour le contribuable d'obtenir une remise pour pertes de revenu (art. 183, et 218 à 222 du Code général des impôts directs). La loi prévoit et limite les causes d'exonération :

1° Pour les propriétés bâties, il pourra y avoir remise pour perte totale ou partielle du revenu d'une année. Cependant, en ce qui concerne les vacances de maisons, l'habitation doit avoir duré au moins une année.

2° Pour les terres, il y a deux hypothèses dans lesquelles des particuliers peuvent se pourvoir en remise ou modération :

a) lorsque les propriétés non bâties viennent à

(8) Gaston Jèze : « En France, quelle est l'autorité compétente pour accorder une exonération temporaire d'impôt à un particulier ». *R. S. L. F.*, 1913, p. 63.

disparaître par suite d'un « évènement extraordinaire ».

b) lorsqu'il y a perte de revenu pour « grêles, gelées, inondations ou autres intempéries ».

Lorsque ces cataclysmes ont affecté la plus grande partie d'une commune, celle-ci peut également se pourvoir en remise ou en modération.

Il y a, d'autre part, un autre cas de remise de dette, qui est beaucoup plus général et qui ne s'applique pas seulement à l'impôt foncier, c'est celui de *la remise pour indigence* (9). Lorsque, par suite d'un évènement quelconque survenu après l'achèvement des opérations d'assiette, le contribuable se trouve dans l'impossibilité absolue d'acquitter l'impôt, l'administration a le droit de renoncer à exercer les poursuites.

Les demandes en remises gracieuses sont adressées à la Direction départementale dont dépend le lieu d'imposition. La décision est prise par le préfet, sur la proposition du directeur. Toutefois, en matière d'impôt foncier, lorsque le montant des demandes en remise afférentes à une même cote dépasse, en une ou plusieurs fois, le chiffre de 10.000 francs, la décision appartient au ministre, après avis du comité des remises et transactions.

On peut s'étonner, à première vue, de ce droit qui appartient ainsi à l'administration, et qui paraît en contradiction avec le principe suivant lequel le recouvrement de la créance d'impôt est inéluctable et ne

(9) Instruction du 26 Prairial an VIII, reproduite dans celle du 2 avril 1928, article 286.

dépend pas de la volonté d'un individu. Mais, si l'on y réfléchit bien, on s'aperçoit que la possibilité d'introduire une demande en remise ou en réduction, dans les hypothèses où elle est admise, ne contredit pas ce principe. Sans doute la dette individuelle d'impôt a-t-elle régulièrement pris naissance, sans doute sa légalité est-elle certaine, mais il n'en est pas moins vrai que l'on est en présence d'un cas où la loi d'impôt ne peut pas s'appliquer *parce qu'il n'y a pas de matière imposable*. Celle-ci existait bien au moment où la dette d'impôt a pris naissance, et c'est pour cela que le recours en décharge n'est pas recevable par la voie contentieuse ; mais elle a cessé d'exister, de sorte que la remise de dette apparaît dans cette hypothèse *comme une plus juste adaptation de la loi d'impôt à la situation individuelle du contribuable*. On parle souvent à ce propos d'équité ; les raisons qui motivent ces remises, « tiennent plus à l'humanité et à la bienfaisance qu'à la justice distributive » (Lettre du ministre des Finances du 26 prairial an VIII). C'est se faire une idée fausse du véritable fondement de ces remises gracieuses. Elles ne sont pas fondées sur l'idée de charité qui n'est pas de mise en matière fiscale ; elles reposent sur la nécessité de procéder au recouvrement de l'impôt seulement lorsque la matière imposable n'a pas disparu. C'est un assouplissement du mécanisme d'exécution de la créance d'impôt qui est nécessité par le fait que l'administration, lorsqu'elle procède à la liquidation, ne peut pas prévoir les événements qui rendront impossible le recouvrement. Il en est surtout

ainsi lorsque l'impôt est assis suivant la méthode indiciaire.

Il n'est pas indispensable, d'ailleurs, que le contribuable forme un recours. Il peut arriver que l'administration, *spontanément* accorde la remise, jugeant inutile de mettre en branle le mécanisme d'exécution forcée, alors qu'elle est certaine que le redevable est dans l'impossibilité matérielle absolue d'acquitter sa dette. En matière de contributions directes, le percepteur dresse périodiquement l'état des cotes irrecouvrables et les créances d'impôt qui sont jugées réellement impossibles à recouvrer sont finalement admises en non-valeur, suivant une procédure dans le détail de laquelle nous n'avons pas à entrer ici.

En résumé, il faut distinguer trois catégories juridiques : 1° la *transaction* par laquelle le créancier abandonne une partie de ses droits ; la transaction est rigoureusement interdite à l'administration fiscale pour la créance d'impôt elle-même ; 2° le fait pour l'administration de *reconnaître le bon droit du débiteur* et d'abandonner ses prétentions ; cela lui est parfaitement possible ; 3° la *remise* fondée sur l'indigence et l'insuffisance de revenus, qui est véritablement une remise de dette, mais qui a pour raison d'être le fait que l'application qui a été faite de la loi d'impôt à la situation du contribuable ne correspond plus à la réalité ; elle est donc possible dans les cas admis par la loi, et certains d'entre eux sont très larges.

II. — L'AMNISTIE

Il faut définir l'amnistie en l'opposant à la remise de dette. Celle-ci, avons-nous dit, a pour caractéristique d'émaner de l'autorité même qui aurait compétence pour recouvrer la dette. En ce qui concerne l'impôt, c'est donc le fait de renoncer à utiliser la force exécutoire de la créance. On comprend dès lors pourquoi une telle institution ne peut être admise en droit fiscal, car la créance d'impôt tire en réalité sa force exécutoire de la loi ; l'administration elle-même ne peut en disposer.

L'amnistie, au contraire, s'attaque à *la loi d'impôt elle-même* ; c'est une disposition législative qui vient décider que, *pour les faits imposables qui se sont produits au cours d'une période déterminée, la loi d'impôt ne s'appliquera pas*. Ces faits perdent leur qualification légale ; les créances d'impôt qui sont nées à leur propos deviennent sans cause. Il résulte de cette définition que l'amnistie est *en concordance parfaite avec la nature juridique de la créance d'impôt*. Ce qu'une loi a fait, une autre loi peut le défaire, à condition toutefois qu'aucun droit subjectif ne soit lésé. Une obligation individuelle peut toujours s'éteindre lorsque sa source juridique vient à disparaître. Par exemple, l'obligation contractuelle disparaît par le *mutuus dissensus*. En réalité, l'amnistie, pour la créance d'impôt constitue la véritable remise de dette, puisque c'est la loi d'impôt qui est la source de l'obligation ; l'acte administratif qui individualise la dette ne tire sa force juridique que de la loi d'impôt.

Il est donc, du point de vue de la technique juridique, extrêmement intéressant de rechercher le mécanisme d'application de l'amnistie en droit fiscal. Mais, si l'amnistie est relativement fréquente en matière pénale, elle est beaucoup plus rare en ce qui concerne les impôts, et cette rareté n'a rien de surprenant, surtout aux époques de difficultés budgétaires. Il y a bien, avec la plupart des grandes réformes fiscales, une disposition d'amnistie ; mais celle-ci est *conditionnelle*. Les fraudeurs échapperont bien aux condamnations prévues par la législation en vigueur, mais à condition d'acquitter les droits dans le plus bref délai. C'est ainsi que l'article 63 de la loi du 31 décembre 1936 dispose : « Ne donneront lieu ni à pénalités fiscales, ni à poursuites correctionnelles les omissions ou insuffisances de déclaration en matière d'impôt cédulaire, d'impôt général sur le revenu, de taxe sur le chiffre d'affaires et de taxes uniques qui, préalablement à l'ouverture de toute procédure administrative ou judiciaire, *auront été spontanément réparées* avant le 1^{er} février 1937 ».

Mais de telles dispositions n'intéressent pas notre matière. Il s'agit pour nous d'étudier les lois qui ont décidé que les faits qui se sont produits à telle époque *ne seront pas soumis à l'impôt* ; elles sont évidemment très rares. Un exemple en est donné par la loi du 23 août 1871 qui, dans son article 17, fait remise, pour les baux courants non enregistrés, du droit simple exigible sur la période antérieure à la promulgation de la loi. La loi d'amnistie ne se contente pas, par conséquent, de relever les contribuables qui n'ont pas

fait enregistrer les baux des pénalités encourues, droits en sus, amendes, etc.; elle décide que l'impôt lui-même ne sera pas perçu sur ces baux.

Comment joue l'amnistie dans cette hypothèse et quels en sont les effets ?

L'amnistie fiscale efface le caractère imposable du fait, de même que l'amnistie pénale en efface le caractère délictueux. En conséquence, le paiement fait par le contribuable, volontairement ou par voie de contrainte, est *indû* et il résulte des développements qui précèdent que le montant doit en être *restitué* à l'intéressé sur sa demande.

L'impôt amnistié est un impôt qui n'a pas été payé. L'effet de l'amnistie est donc uniquement de rendre éventuellement ce paiement non valable. On a pu penser, en droit pénal, qu'il était possible d'ordonner la restitution des amendes perçues à l'occasion des faits amnistiés. Une telle restitution ne peut pas être admise en droit fiscal ; les impôts acquittés n'ont pas à être remboursés, même si leur fait générateur a fait l'objet d'une loi d'amnistie. A vrai dire le même principe doit être appliqué en droit pénal, car il découle de la règle fondamentale de la non-rétroactivité des lois.

L'amnistie supprime le caractère imposable du fait, mais ne supprime pas le fait lui-même. Celui-ci peut, par conséquent, être pris en considération pour servir à établir l'assiette d'un autre impôt. Le contribuable ne peut se prévaloir de l'amnistie qu'en ce qui concerne une catégorie déterminée de créances d'impôt.

En matière pénale, la jurisprudence a parfois admis

qu'un fait poursuivi sous une qualification bénéficiant de l'amnistie ne peut pas être retenu sous une autre qualification non amnistiée, à supposer que la première soit erronée. Cette thèse est très discutable. Quoiqu'il en soit de la question en droit pénal, une semblable théorie doit être formellement rejetée en droit fiscal, comme contraire au caractère légal de la créance d'impôt. Lorsque l'administration a commis une erreur dans la qualification fiscale de la matière imposable, la réalité peut toujours être rétablie. La compétence administrative en matière fiscale est une compétence liée ; elle est, en tout état de cause, soumise au contrôle juridictionnel de la légalité, et l'intervention d'une loi d'amnistie n'a pas pour effet de la rendre discrétionnaire.

CONCLUSION

Au cours de notre étude, nous avons vu les principaux traits caractéristiques de la créance d'impôt se dégager peu à peu de l'analyse systématique des données de la législation et de la jurisprudence. Il nous reste maintenant à en opérer la synthèse, afin d'aboutir à une définition purement juridique de la créance d'impôt.

Il nous est apparu à maintes reprises que les deux caractères juridiques fondamentaux de l'obligation fiscale étaient : 1° son caractère légal et d'ordre public; 2° son caractère de droit de créance individuel. Nous avons longuement examiné ces deux idées à travers leurs conséquences pratiques; la définition de la nature juridique de la créance d'impôt résultera de leur rapprochement.

1° L'impôt, obligation légale et d'ordre public.

La situation du contribuable, avant la naissance de la dette d'impôt, est exclusivement statutaire et impersonnelle. Mais même après l'individualisation de la dette, celle-ci ne doit être considérée que comme l'application automatique et objective (quoique individuelle) de la loi d'impôt à la situation du contribuable.

Il n'y a évidemment rien de contractuel dans le régime juridique de la créance d'impôt, même lorsqu'en apparence — par exemple avec le système du

forfait, — le procédé d'assiette employé paraît proche du contrat.

Mais, pas plus que le contribuable, le fonctionnaire compétent ne peut se dispenser de faire naître et de recouvrer la créance d'impôt dans les délais et suivant les formes fixés par la loi. Rien ne peut empêcher la naissance et le recouvrement de la créance d'impôt lorsque les conditions légales sont réunies ; ni la réclamation contentieuse du contribuable, ni le concours d'un autre créancier, ni même l'existence d'une dette du contribuable contre l'Etat, à moins que cette dette ait pour cause l'impôt même dont le recouvrement est poursuivi (imputation). Seule la loi elle-même peut arrêter le fonctionnement inéluctable de ce mécanisme, c'est l'amnistie. A vrai dire, tout ce régime juridique n'est pas l'exercice volontaire du droit subjectif d'un créancier, c'est *l'exercice automatique d'une compétence administrative*. Nous avons toujours employé cette expression de compétence, de préférence à celle de droits et prérogatives du fisc. La formule de « pouvoir fiscal » que l'on rencontre chez certains auteurs ne rend pas suffisamment compte de cette idée que l'administration fiscale ne fait pas valoir un droit, mais remplit une fonction. Elle conduit ceux qui l'utilisent à la conclusion erronée que la compétence fiscale est discrétionnaire, alors que c'est le type même de la compétence liée. La notion de pouvoir fiscal, comme celle plus imprécise encore de « personnalité morale du fisc » (1), introduit des complications inutiles.

(1) Trotabas, « Précis », 3^e éd., 1933, p. 254.

2° *L'impôt, droit de créance individuel.*

Le caractère légal de la créance d'impôt est évidemment le trait le plus frappant. A tel point que beaucoup d'écrivains perdent de vue son deuxième aspect : celui de créance individuelle.

Il s'agit bien d'un droit de créance, c'est-à-dire d'un droit qui s'exerce sur un patrimoine déterminé en vue d'obtenir une prestation spéciale. Or, il est de l'essence du droit de créance d'être un droit individuel ; c'est précisément ce qui le caractérise. C'est une obligation qui ne peut être exigée que d'une seule personne, par opposition au droit impersonnel ou réel, qui est, suivant la définition célèbre de Planiol, « un droit à sujet passif universel ». On ne concevrait pas un droit de créance qui ne fût pas individuel.

Ce trait mérite d'être souligné, car il oppose la créance d'impôt à un certain nombre d'obligations légales :

1° Il l'oppose, tout d'abord, à toutes les obligations qui pèsent bien sur des individus, mais qui pèsent *de la même façon et dans la même mesure* sur tous ceux qui entrent dans la catégorie prévue par la loi. Par exemple, l'obligation personnelle au service militaire, n'est pas une obligation individuelle.

2° Il l'oppose, en second lieu, aux obligations légales qui sont bien individuelles, *mais qui ne résultent pas d'un droit de créance*. Nous avons souvent remarqué l'analogie de mécanisme juridique qui existe entre la créance d'impôt et *l'obligation pénale*. Ce sont deux

obligations qui sont à la fois légales et individuelles ; les deux catégories juridiques sont par conséquent très voisines l'une de l'autre.

Mais *l'obligation pénale n'est pas un droit de créance*. Elle pèse sur la personne du condamné, elle n'est pas transmissible aux héritiers avec l'ensemble du patrimoine, car elle n'en fait pas partie. On tient compte, pour l'établir, de toute une série de considérations subjectives qui procèdent toutes de l'idée d'imputabilité : circonstances atténuantes, sursis, aggravation de la peine en cas de récidive, etc... Nous venons de dire que l'obligation pénale est individuelle comme la créance d'impôt ; il serait plus exact de dire qu'elle est personnelle et non pas seulement individuelle.

Au contraire, la créance d'impôt est individuelle, mais non personnelle ; ou, si l'on veut, on envisage la *personnalité économique du contribuable*, plutôt que sa *personnalité humaine*. La personnalité fiscale est une capacité économique, tandis que la personnalité pénale est une responsabilité.

Cette notion très simple et bien connue fournit peut-être la solution d'une question qui a fait couler beaucoup d'encre : celle de la *nature juridique des amendes fiscales*. On connaît la position de la jurisprudence à cet égard ; elle applique à ces amendes une partie seulement du régime juridique des amendes pénales, et elle justifie cette solution en affirmant que les amendes fiscales ont une nature juridique mixte,

tenant à la fois de la peine et de la réparation civile (2). En face de cette jurisprudence, la doctrine est partagée ; les auteurs peuvent se répartir en trois camps, les uns, en minorité, admettant sous quelques réserves la jurisprudence (3), d'autres désirant l'unification de celle-ci dans le sens de la réparation (4), d'autres enfin demandant l'application aux amendes fiscales de toutes les règles du droit pénal (5). Nous avons montré à plusieurs reprises que toute théorie reposant sur l'idée de réparation devait être écartée. De fait, jamais le montant des condamnations pécuniaires n'est calculé en fonction du préjudice subi par l'Etat, et cela pour cette raison bien simple qu'un tel préjudice est absolument insusceptible d'évaluation pécuniaire. Pourtant, il ne nous semble pas que la jurisprudence doive être entièrement repoussée. Nous avons cependant indiqué qu'elle nous semblait incohérente et peu justifiable en droit. Mais il paraît possible d'expliquer,

(2) Un arrêt de la Chambre Civile de la Cour de Cassation emploie même cette formule : « Ces amendes ont principalement le caractère d'une réparation civile ». Cass. civ., 3 janv. 1923 (*S.*, 1923-1-62). Voir encore la formule employée par Cass. crim., 4 déc. 1863 (*S.*, 1864-1-197). « En droit, les amendes fiscales sont, d'après leur nature, moins une peine que la réparation du préjudice causé à l'Etat par la fraude. »

(3) André Henry, note, *D.*, 1928-1-77. « En réalité, l'amende fiscale n'est pas, comme on le dit quelquefois et comme l'affirment volontiers les arrêts, tantôt une pénalité, tantôt une réparation civile ; ce qui est bien, en effet, contradictoire. Plus exactement, l'amende fiscale est à la fois une pénalité et une réparation civile. »

(4) Cette fraction de la doctrine est représentée par E. Pilon : « Principes et technique des droits d'enregistrement », I, p. 647, N° 1207. « En matière de droits d'enregistrement, les amendes sont uniquement des réparations civiles dont le montant a été fixé à forfait par la loi. »

(5) Gaston Jèze : « Cours de finances publiques », Paris, 1935-1936, p. 147, et la majorité des auteurs.

au moins en partie, les solutions qu'elle donne autrement qu'elle le fait elle-même, et abstraction faite de l'idée de réparation. Pour cela, il faut distinguer deux sortes de sanctions fiscales : les *sanctions administratives*, appliquées directement par l'administration par voie de contrainte et suivant la même procédure que l'impôt lui-même, et les *sanctions judiciaires*, véritables peines au sens du droit pénal, appliquées par les tribunaux répressifs.

Les *sanctions purement administratives* ont bien, et doivent avoir un caractère mixte, non pas qu'elles soient à la fois peines et réparations, *mais parce qu'elles sont à la fois peines et impôts*. Elles sont, si l'on veut, peines quant au fond et impôts en la forme. C'est une nouvelle créance d'impôt qui vient se greffer sur la créance primitive ; elle diffère de la première en ce qu'elle a pour fondement juridique, non une capacité contributive, mais *le fait de l'inexécution*. Le terme de « droit en sus » employé par la loi exprime bien cette idée. Il s'agit bien d'un supplément d'impôt appliqué à titre de peine (6).

(6) Comp. Trotabas, note, *D.*, 1927-3-25. « Les majorations d'impôts, les doubles droits et droits en sus, les confiscations, tout ce qui peut s'établir par voie de contrainte, apparaît justement comme la suite directe ou la manifestation dernière des pouvoirs de contrôle. A l'égard de ces sanctions, il n'y a pas à invoquer les principes du droit pénal, car l'on se trouve au cœur même du droit fiscal, qui règle dans son autonomie les pouvoirs subjectifs du fisc et leurs prérogatives d'exercice. » Lorsqu'il s'agit des *sanctions* appliquées directement par l'administration et suivant la procédure fiscale, le professeur Trotabas conclut donc à l'exclusion pure et simple des principes du droit pénal, ce qui paraît excessif, car les majorations d'impôt sont tout de même appliquées « à titre de peine ». Néanmoins les développements qu'il consacre à la question contiennent en germe l'idée que nous exposons.

Le caractère pénal de ces sanctions explique que le préjudice subi par l'administration n'ait pas à être pris en considération, que les majorations fiscales ne tombent pas à la charge des héritiers (encore cette règle est-elle loin d'être absolue) (7), que la solidarité soit de règle en cette matière (nous avons vu par ailleurs qu'il y avait une tendance certaine à l'extension de la solidarité en droit fiscal), que l'administration, enfin, dispose d'un droit de grâce.

Toutes les autres règles jurisprudentielles s'expliquent par le *caractère fiscal* de ces mesures :

1° Un texte de loi est nécessaire, comme pour tout impôt.

2° Il y a une amende distincte pour chaque contravention à la loi fiscale, de même qu'il y a une imposition distincte pour chaque fait générateur d'impôt : *a)* il y a une amende par contravention (exclusion de la règle du non-cumul), *b)* lorsqu'il y a plusieurs contrevenants pour une seule contravention, il n'y a qu'une amende fiscale.

3° On ne tient pas compte de l'intention ni de la culpabilité du contrevenant, pas plus qu'on ne tient compte du consentement du contribuable pour faire naître la créance d'impôt ; on ne tient compte que de

(7) Voir dans le sens de la personnalité, Cass., 16 déc. 1898, *S.*, 1899-1-529. En sens contraire : C. E., 23 février 1923, 7^e espèce, *Rec.*, p. 184. « Cons. que la majoration précitée fait partie de l'ensemble des dispositions destinées à garantir la perception de l'impôt général sur le revenu ; qu'elle a donc un caractère nettement fiscal ; qu'elle grève directement le patrimoine de l'assujetti, et constitue après son décès... une dette de la succession à la charge des héritiers. »

la matérialité des faits. Il est de règle, en effet, en matière fiscale, que la personnalité subjective du contribuable n'entre pas en ligne de compte :

a) La récidive n'est pas une circonstance aggravante ;

b) inversement, on ne tient pas compte de la bonne foi du contribuable pour atténuer sa peine ;

c) il n'y a pas de sursis pour les amendes fiscales ;

d) les mineurs acquittés pour défaut de discernement sont passibles de l'amende fiscale.

4° La règle de la non-rétroactivité s'applique conformément au droit commun (par conséquent, en principe, conformément au droit fiscal), et non pas suivant les principes du droit pénal.

Les amendes fiscales participent donc de la nature juridique de la créance d'impôt. L'inexécution constitue le fait générateur d'une nouvelle imposition, la cause d'une nouvelle créance d'impôt ; ainsi s'explique et se justifie le caractère mixte des amendes. Pour reprendre les termes que nous avons employés plus haut, nous dirons que l'amende fiscale est, comme l'impôt lui-même, une obligation individuelle, mais non une obligation personnelle.

Par contre, lorsqu'il s'agit, non plus des suppléments d'impôt appliqués directement par l'administration suivant la procédure fiscale, mais des *amendes appliquées par les tribunaux* suivant la procédure judiciaire répressive, le droit pénal reprend son empire, et la jurisprudence, dans la mesure où elle main-

tient la théorie de la nature mixte des amendes, doit être critiquée sans réserve.

L'exposé de cette question si controversée à la lumière des principes dégagés au cours de notre étude, montre bien la différence qui sépare l'obligation fiscale de l'obligation pénale, et prouve aussi que la jurisprudence en matière fiscale, même lorsqu'elle doit être approuvée, est souvent intuitive et sans fondement théorique solide.

C'est ce caractère de la jurisprudence qui explique aussi que, bien souvent, *les principes fondamentaux du droit civil ne soient pas correctement appliqués en droit fiscal*. Nous avons pris soin, dès le début, de préciser dans quelle mesure et dans quel esprit devait être admise la règle de l'autonomie du droit fiscal. Quoique partisans de ce principe jugé indispensable à la construction du droit fiscal, nous avons insisté sur cette idée que le droit civil ne devait pas être exclu, au moins dans la mesure où la nature juridique particulière de la créance d'impôt ne s'y opposait pas. Au terme de notre étude, et ce sera notre conclusion, nous sommes en mesure d'affirmer que *la créance individuelle d'impôt est soumise au droit commun des créances tel qu'il résulte des dispositions du Code civil, toutes les fois que le caractère légal et d'ordre public de cette créance n'impose pas une solution particulière*. Le droit des créances n'est pas spécial à l'ordre civil, le droit fiscal lui-même y puise une bonne partie de ses règles.

BIBLIOGRAPHIE ⁽¹⁾

I. — OUVRAGES GÉNÉRAUX OU SPÉCIAUX

ALLIX et LECERCLÉ. — L'impôt sur le revenu. 2 vol., Paris, 1926.

— La taxe sur le chiffre d'affaires. 1927.

— Les contributions indirectes. 2 vol., 1930.

— Les droits d'enregistrement. 1933.

ALLIX et ROUX. — Les droits de douane. 2 vol., Paris, 1932.

DUBLINEAU. — Traité théorique et pratique de l'enregistrement. 4^e éd., Paris, 1932.

DUGUIT. — Traité de droit constitutionnel, 3^e éd., 1927, Tomes I et II.

— Le droit objectif et la loi positive. 1900.

FABRE-SURVEYER (E.). — La conception du droit international privé d'après la doctrine et la pratique au Canada. Cours de l'Académie de droit international de La Haye, 1935, III, p. 237.

GRIZIOTTI. — Studi di diritto tributario, in Studi nelle scienze giuridiche e sociali. Pavie, 1928, Tome XII.

— L'imposition fiscale des étrangers. Cours de l'Académie de droit international de La Haye, 1926, III.

JÈZE (G.). — Cours de finances publiques. Paris, 1935-1936.

— Les principes généraux du droit administratif. I, 2^e éd., Paris, 1914.

— Cours de science des finances ; théorie générale du budget. 6^e éd., Paris, 1922.

MAYER (Otto). — Le droit administratif allemand ; éd. fr. par l'auteur, coll. Jèze, Paris, 1903, II, p. 177 et suiv.

MIRBACH-RHEINFELD (von). — Précis de droit financier ; éd. fr. Bouché-Leclercq, coll. Jèze, Paris, 1909.

NIBOYET (J.-P.). — Les doubles impositions au point de vue juridique ; Cours de l'Académie de droit international de La Haye, 1930, I, p. 45 et suiv.

(1) Pour les auteurs qui ont plus spécialement étudié la matière, voir la Bibliographie générale, Introduction, III.

- PILON (E.). — Principes et technique des droits d'enregistrement. I, 1929.
- ROUBIER. — Les conflits de lois dans le temps. II, Paris, 1933.
- S. D. N. — Rapport EINAUDI sur les doubles impositions. 1925.
- TROTABAS. — Précis de science et de législation financières. Dalloz, 4^e éd., 1935.
- WAHL. — Traité de droit fiscal. Paris, 1902-1906, 3 vol.

II. — THÈSES

- ALAUX (Jean). — Le rôle du contribuable dans la répartition des charges publiques. Thèse, Paris, 1933.
- CHAMPION (Raymond). — Le contrôle en matière de contributions directes en France. Thèse, Paris, 1926.
- FÈVRE (Albert). — La restitution des droits d'enregistrement. Thèse, Paris, 1933.
- FROGER (Raymond). — Le privilège du Trésor en matière de contributions directes. Thèse, Paris, 1934.
- LEBLANC (Léon). — L'obligation personnelle et la contribution au paiement des droits d'enregistrement. Thèse, Lille, 1901.
- LEROUGE (Gaston). — De l'obligation au paiement des droits d'enregistrement. Thèse, Paris, 1930.
- SIMON (Pierre-F.). — Dans quelle mesure les principes du droit civil relatifs à la remise de dette s'appliquent-ils aux créances publiques ? Thèse, Paris, 1913.

III. — ARTICLES DE REVUES

- BONNARD (Roger). — De la compensation comme mode d'extinction des créances publiques. *R. S. L. F.*, 1911, p. 1.
- BURDEAU (Georges). — Le privilège du Trésor pour le recouvrement des contributions directes. *R. S. L. F.*, 1934, p. 37.
- DEVAUX. — La sommation avec frais. *D. H.*, 1931, Chron., 33.
— Privilège fiscal et privilèges privés. *D. H.*, 1934, p. 61.
- GÉNY (F.). — Le particularisme du droit fiscal. *Rev. trim. de droit civil*, 1931.

- HAMEL. — Les nouveaux privilèges du Trésor et le rang du Trésor par rapport aux créanciers gagistes. *Rev. trim. de droit civil*, 1936, p. 363.
- JÈZE (Gaston). — En France, quelle est l'autorité compétente pour accorder une exonération temporaire d'impôt à un particulier ? *R. S. L. F.*, 1913, p. 63.
- Note dans *R. S. L. F.*, 1912, p. 253.
- Nature juridique de la grâce, de l'amnistie et de la grâce amnistiante. *R. D. P.*, 1924, p. 437.
- Le budget au point de vue juridique. *R. S. L. F.*, 1907, p. 329.
- La loi anglaise sur le recouvrement provisoire des impôts. *R. S. L. F.*, 1913, p. 217.
- Contribution à l'étude du principe de non-rétroactivité des lois. *R. D. P.*, 1924, p. 157.
- Nature et régime juridiques de la créance d'impôt. *R. S. L. F.*, 1936, p. 195.
- TROTABAS. — Chroniques au *D. H.*, 1926, p. 29 et suiv. et 1927, p. 9.
- Essai sur le droit fiscal. *R. S. L. F.*, 1928, p. 201 et suiv.
- La sommation sans frais. *D. H.*, 1929, chron. 17.

Vu :

LE DOYEN,
E. ALLIX.

Vu :

LE PRÉSIDENT DE LA THÈSE,
G. JEZE.

Vu et permis d'imprimer :

LE RECTEUR DE L'ACADÉMIE DE PARIS,
S. CHARLETY,

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
INTRODUCTION	5
I. — Intérêt d'une étude de la nature juridique de la créance d'impôt.....	5
II. — Le principe de l'autonomie du droit fiscal	7
III. — Bibliographie générale.....	11
1° Auteurs français.....	11
2° Auteurs de langue allemande.....	11
3° Auteurs italiens.....	12
IV. — Méthode et plan.....	13

PREMIERE PARTIE

LA NAISSANCE DE LA CREANCE D'IMPOT

CHAPITRE PREMIER. — <i>Principes généraux ; situation juridique du contribuable</i>	17
I. — Mécanisme général de la naissance de la créance d'impôt	17
Le fait générateur, cause juridique.....	17
Les trois actes juridiques : la loi d'impôt, l'acte administratif, l'acte budgétaire.....	18
II. — Situation juridique du contribuable.....	19
1° La situation impersonnelle du contribu- able et ses conséquences.....	19
2° La situation individuelle du contribuable et ses conséquences.....	21
CHAPITRE II. — <i>Le principe de l'annalité de l'impôt</i>	24
I. — La portée juridique du principe de l'annalité. Nature juridique du budget des recettes : acte- condition	24
Premier principe : énumération annuelle des impôts pouvant être mis en recouvrement	25

Deuxième principe : naissance de la créance d'impôt au cours de l'année fiscale.....	26
1° L'application du principe :	
a) en ce qui concerne la date à laquelle doit intervenir le fait générateur.....	26
b) en ce qui concerne la prescription du pouvoir de faire naître la créance d'impôt	29
c) en ce qui concerne l'annualité du rôle	29
2° Les exceptions au principe.....	30
II. — La sanction du principe de l'annualité....	32
Sanction pénale	32
Sanction civile	33
CHAPITRE III. — <i>La non-rétroactivité de la loi d'impôt</i>	34
L'article 2 du Code civil, son application en droit fiscal	34
I. — Le statut du contribuable est toujours modifiable par une loi nouvelle.....	35
Distinction des dispositions influant sur le quantum de la dette et des règles de procédure	36
La loi du 29 décembre 1920.....	37
II. — La dette individuelle d'impôt est intangible	37
La loi du 4 décembre 1925.....	37
Dans quelle mesure la dette individuelle d'impôt peut-elle être révisée ?	38
III. — L'interprétation jurisprudentielle du principe de non-rétroactivité.....	38
1° Les impôts sur le revenu.....	39
2° Les contributions indirectes.....	40
3° Les droits d'enregistrement.....	41
CHAPITRE IV. — <i>La procédure administrative de naissance de la créance d'impôt</i>	44
I. — La constatation et l'évaluation de la matière imposable	44
1° L'évaluation administrative.....	45

	Pages
Evaluation directe	45
Système indiciaire.....	45
2° La déclaration contrôlée.....	49
Vérification des déclarations.....	50
Rectification	51
Présomption d'exactitude.....	52
3° Le forfait dit « contractuel »	53
II. — La naissance de la dette individuelle d'impôt	56
Droits au comptant et droits constatés.....	56
Intérêts de la détermination de la date de la naissance de la créance d'impôt.....	57
Détermination de cette date.....	58
a) pour les impôts directs.....	59
b) pour les impôts indirects.....	60
c) pour les droits d'enregistrement.....	61
d) pour l'impôt du timbre.....	61
Caractère juridique de la compétence admi- nistrative	62

DEUXIEME PARTIE

LA DETTE INDIVIDUELLE D'IMPOT

CHAPITRE PREMIER. — <i>Les modalités de la dette d'impôt</i>	69
I. — La pluralité de débiteurs.....	70
1° Solidarité	70
Distinction de la solidarité entre contribu- bles et de la solidarité entre un contribuable et un tiers responsable du paiement de l'impôt	70
Interprétation du principe selon lequel la solidarité est de droit étroit.....	71
La jurisprudence en matière d'enregistrement et la théorie de l'indivisibilité.....	72
Les effets de la solidarité.....	76
2° Cautionnement	76
II. — Les modalités proprement dites.....	78

	Pages
1° Le terme.....	78
— Le terme suspensif.....	79
Caractère légal du terme.....	79
Date de l'exigibilité.....	81
Déchéance du terme.....	82
— Le système des avances.....	84
L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières	84
Distinction de l'imputation et de la compensation	85
Distinction du système des avances et du paiement par acomptes.....	86
2° La condition suspensive.....	87
— Les cas de condition suspensive.....	88
Les droits de douane.....	88
Les droits d'enregistrement.....	89
— Les effets de la condition suspensive....	90
La créance d'impôt <i>pendente conditione</i>	90
La réalisation de la condition.....	92
3° La condition résolutoire.....	95
III. — La transmission de la créance d'impôt....	97
CHAPITRE II. — <i>L'exercice de la compétence administrative en matière de recouvrement</i>	100
I. — Caractère exclusivement administratif du recouvrement de la créance d'impôt.....	101
1° La phase administrative	101
Nature juridique de la contrainte.....	101
2° Les poursuites judiciaires.....	104
— Le commandement.....	104
Ses effets ; exclusion des intérêts moratoires en droit fiscal.....	105
— La saisie et la vente.....	107
a) la saisie mobilière.....	108
b) la saisie immobilière	108
II. — Caractère privilégié de la compétence administrative	109
Fondement du privilège fiscal.....	110

	Pages
Assiette du privilège.....	111
Droit de préférence du fisc.....	113
L'article 2098, 2° du Code civil et la jurisprudence	114
Controverse en ce qui concerne le créan- cier gagiste	117
Effets de la faillite du contribuable.....	118
La subrogation au privilège fiscal.....	119
III. — Principe de l'exécution préalable aux ré- clamations	121
Contributions directes	122
Contributions indirectes et douanes.....	122
Enregistrement et chiffre d'affaires.....	122
Interprétation juridique de la règle.....	123
IV. — Principe de la territorialité de la créance d'impôt	123
Application pratique du principe.....	124
Interprétation juridique du principe.....	126
CHAPITRE III. — <i>La répétition de l'indû</i>	128
I. — Cas dans lesquels la répétition est admise	128
1° Paiement irrégulier dès l'origine.....	129
a) irrégularité de la procédure.....	129
b) paiement par un non-débiteur.....	131
c) incompétence de l'agent de l'adminis- tration	136
2° Disparition rétroactive du fait générateur	136
a) la résolution.....	138
b) l'annulation	139
II. — Le régime juridique de la répétition.....	140
Première règle : la restitution doit faire l'objet d'une réclamation contentieuse....	140
Deuxième règle : le montant intégral du paie- ment indû doit être restitué.....	142
Troisième règle : lorsque la restitution a été ordonnée à tort, elle peut faire l'objet d'une nouvelle restitution en sens inverse au profit de l'administration.....	143

Quatrième règle : l'action en répétition doit être intentée dans un certain délai.....	143
--	-----

TROISIÈME PARTIE L'EXTINCTION DE LA DETTE INDIVIDUELLE D'IMPOT

CHAPITRE PREMIER. — <i>L'extinction de plein droit de la créance d'impôt</i>	149
I. — La compensation.....	149
Définition de la compensation, compensation et imputation.....	150
Exclusion de la compensation en droit fiscal	151
Justification de cette exclusion ; raisons de fait	152
Raisons de droit ; caractère inéluctable du recouvrement	154
II. — La prescription.....	156
1° Le délai de prescription.....	157
Délai de droit commun : trente ans.....	157
Délais spéciaux.....	157
Point de départ ; distinction des droits au comptant et des droits à exigibilité différée	158
Suspension du délai de prescription.....	160
Interruption, causes	162
Effets	164
2° Les effets de la prescription.....	165
CHAPITRE II. — <i>L'extinction volontaire de la dette d'impôt</i>	167
I. — La remise de dette.....	167
Définition juridique de la remise de dette..	167
comparaison avec la grâce.....	168
comparaison avec la reconnaissance gracieuse du bien-fondé d'une demande....	169
Impossibilité d'accorder remise de dette en dehors des cas prévus par la loi.....	170

	Pages
Exposé de trois cas d'espèce.....	170
Cas où la loi prévoit et autorise la remise de dette	173
1° Les remises d'impôt foncier pour pertes de revenu	173
2° Les remises pour indigence.....	174
Interprétation juridique	175
II. — L'amnistie.....	177
Nature juridique de l'amnistie ; pourquoi et dans quelle mesure elle doit être admise en droit fiscal	177
Rareté des lois prononçant l'amnistie de la créance d'impôt elle-même	178
Les effets de l'amnistie.....	179
CONCLUSION	180
Double caractère juridique de l'obligation fiscale	181
1° L'impôt, obligation légale et d'ordre public	181
2° L'impôt, droit de créance individuel....	183
a) comparaison avec les obligations légales impersonnelles.....	183
b) comparaison avec l'obligation pénale	183
La nature juridique de la créance d'impôt et la nature juridique des amendes fiscales ; essai d'explication de la jurisprudence.....	184
L'application en droit fiscal des principes fondamentaux du droit civil.....	189
INDEX BIBLIOGRAPHIQUE	190
TABLE DES MATIÈRES.....	193

Imprimerie

H. JEHAN

Gaillon

France



